

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ЛЮДКОВСЬКА ЮЛІЯ ЮРІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри фінансів і
банківської справи,
д-р. екон. наук, доцент
_____ Людмила ЮРЧИШЕНА
« ____ » _____ 2025 р.

**ГАРМОНІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ІЗ
ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄС**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок
ОП «Фінанси, банківська справа та страхування»

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
Людмила ЮРЧИШЕНА,
завідувач кафедри фінансів і
банківської справи, д-р екон.
наук, доцент

(підпис)

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/ за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2025

АНОТАЦІЯ

Людковська Ю.Ю. Гармонізація механізму адміністрування ПДВ із законодавством ЄС. Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок. Освітня програма «Фінанси, банківська справа та страхування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2025.

У кваліфікаційній роботі досліджено сучасний стан адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. Здійснено оцінку ефективності адміністрування ПДВ в Україні в контексті євроінтеграції, зокрема аналіз надходження ПДВ до державного бюджету України, регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ та відповідність української системи ПДВ нормам законодавства ЄС. Визначено напрями гармонізації адміністрування ПДВ в Україні з Європейськими стандартами, розроблено концепцію удосконалення механізму адміністрування ПДВ в Україні, розроблено кореляційну модель фіскальної ефективності ПДВ в Україні та країнах ЄС, запропоновано заходи боротьби з податковими махінаціями в Україні.

Ключові слова: додана вартість, податок, ПДВ, державний бюджет, адміністрування ПДВ, гармонізація, ЄС.

85 с., 18 табл., 16 рис., бібліограф.: 63 джерела.

SUMMARY

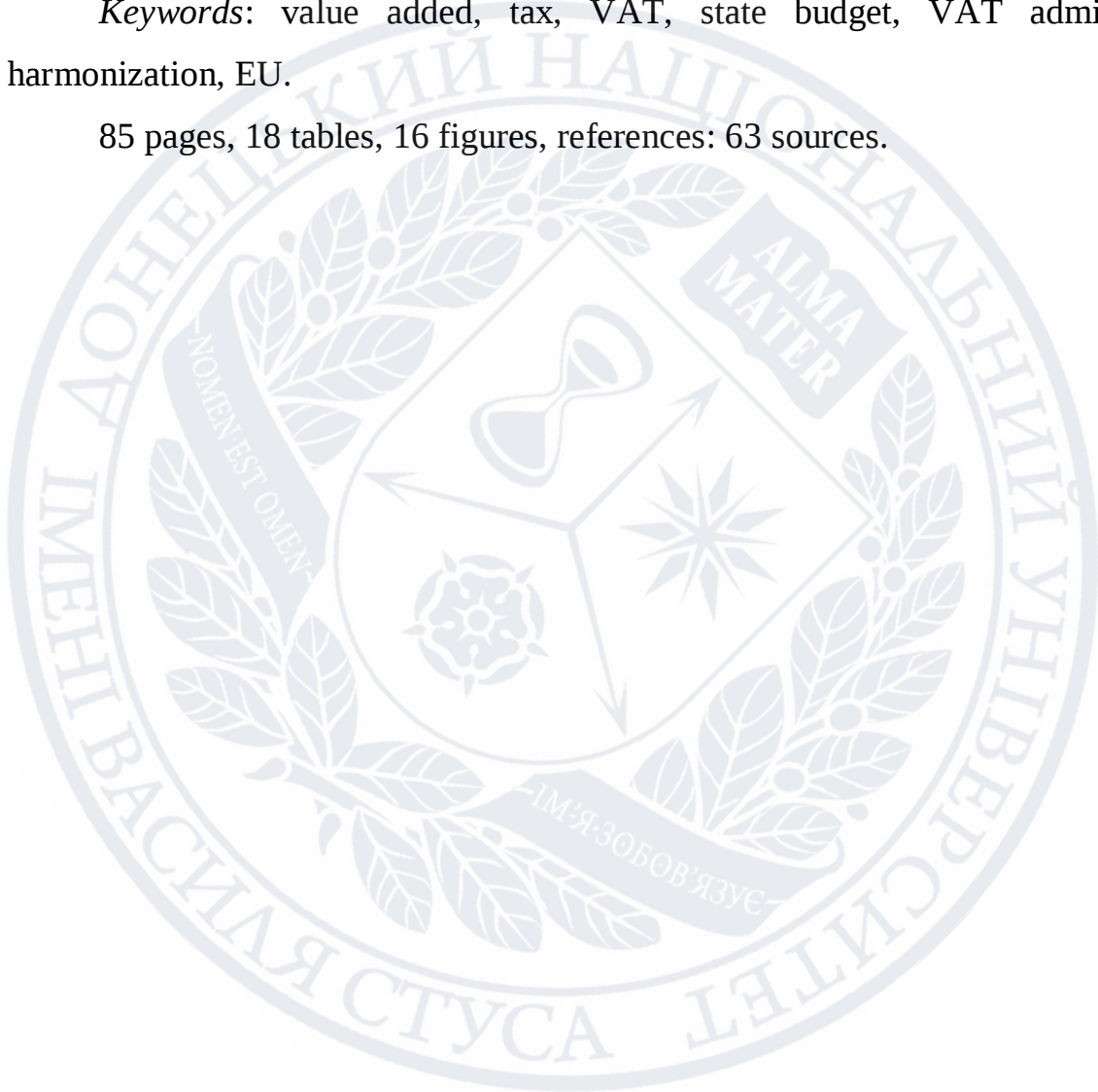
Ludkovska Y.Y. Harmonization of the VAT Administration Mechanism with EU Legislation. Specialty 072 "Finance, Banking, Insurance and Stock Market". Educational Program "Finance, Banking and Insurance". Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2025.

The qualification thesis examines the current state of value-added tax (VAT) administration in Ukraine amid European integration processes. The study assesses the effectiveness of VAT administration in Ukraine in the context of EU integration, including an analysis of VAT revenues to the State Budget of Ukraine, regional and

sectoral distribution of VAT revenues, and the compliance of Ukraine's VAT system with EU legislation. The research identifies the directions for harmonizing VAT administration in Ukraine with European standards, develops a concept for improving the VAT administration mechanism in Ukraine, constructs a correlation model of VAT fiscal efficiency in Ukraine and EU countries, and proposes measures to combat tax fraud in Ukraine.

Keywords: value added, tax, VAT, state budget, VAT administration, harmonization, EU.

85 pages, 18 tables, 16 figures, references: 63 sources.



ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ТА ЙОГО ГАРМОНІЗАЦІЇ З ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄС.....	9
1.1 Економіко-правові засади податку на додану вартість.....	9
1.2 Механізм електронного адміністрування ПДВ в Україні.....	18
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ.....	30
2.1 Аналіз надходження податку на додану вартість до державного бюджету України.....	30
2.2 Регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ в Україні.....	37
2.3 Оцінка відповідності української системи ПДВ нормам законодавства ЄС.....	45
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ З ЄВРОПЕЙСЬКИМИ СТАНДАРТАМИ.....	54
3.1. Концепція удосконалення механізму адміністрування ПДВ в умовах євроінтеграції.....	54
3.2 Кореляційна модель фіскальної ефективності ПДВ в Україні та країнах ЄС.....	59
3.3. Гармонізація ПДВ до вимог Європейського Союзу та впровадження заходів боротьби з податковими махінаціями в Україні	69
ВИСНОВКИ.....	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	79

ВСТУП

Сучасний етап розвитку податкової системи України характеризується посиленням вимог до забезпечення прозорості, ефективності та стабільності фіскальних надходжень у контексті євроінтеграційних процесів. Податок на додану вартість (ПДВ) займає ключове місце у структурі державних доходів, формуючи понад третину податкових надходжень бюджету. Його стратегічне значення зумовлює необхідність постійного вдосконалення механізмів адміністрування відповідно до вимог Директиви 2006/112/ЄС. Водночас система ПДВ в Україні стикається з низкою проблем: високим рівнем тінізації економіки, поширеністю схем ухилення від оподаткування, недоліками у функціонуванні СЕА ПДВ, ризиковими операціями та значною залежністю фіскальних результатів від імпоротної складової. Це створює істотний розрив між українською моделлю та європейськими стандартами адміністрування податку.

Актуальність теми зумовлена зростанням ролі ПДВ як стабілізуючого елементу бюджетної системи, особливо в умовах воєнного стану, коли забезпечення фінансової стійкості держави є пріоритетом. Не менш важливою є необхідність гармонізації законодавства України з ЄС у рамках виконання Угоди про асоціацію та інституційної інтеграції до європейського ринку. Аналіз наукових досліджень свідчить, що хоча питання адміністрування ПДВ широко висвітлюються у працях вітчизняних та зарубіжних учених (Н. Синютки, Т. Білобровенко, В. Метелиця, О. Подолянчук, М. Голютяк-Пенкальська, J. Aizenman, Y. Jinjarak, M. Keen), комплексний аналіз відповідності української системи вимогам ЄС у поєднанні з кількісними методами оцінювання фіскальної ефективності досліджений недостатньо.

Метою дослідження є розробка концепції удосконалення механізму адміністрування ПДВ в Україні в умовах євроінтеграції шляхом гармонізації його із законодавством Європейського Союзу, формування кореляційної моделі фіскальної ефективності ПДВ в Україні та країнах ЄС.

Відповідно до мети роботи сформульовано такі **завдання**:

- визначити економіко-правові засади податку на додану вартість;
- обґрунтувати механізм електронного адміністрування ПДВ в Україні
- проаналізувати надходження ПДВ до державного бюджету України;
- здійснити регіональний і галузевий аналіз надходжень ПДВ в Україні;
- оцінити відповідність української системи ПДВ нормам законодавства ЄС;
- розробити концепцію удосконалення механізму адміністрування ПДВ в умовах євроінтеграції;
- побудувати кореляційну модель фіскальної ефективності ПДВ в Україні та країнах ЄС;
- обґрунтувати гармонізація ПДВ з вимогами Європейського Союзу та заходи щодо боротьби з податковими махінаціями в Україні.

Об'єктом дослідження є процес адміністрування ПДВ в Україні.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають між платниками і контролюючими органами в процесі адміністрування ПДВ та його гармонізації з вимогами законодавства ЄС.

Методи дослідження. У роботі використовувалися загальнонаукові методи пізнання, зокрема методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції, порівняльний, системний та інституційний підходи, статистичні методи, включаючи кореляційно-регресійний та трендовий аналіз, методи ризик-орієнтованого підходу та кейс-метод для виявлення практичних проблем.

Інформаційно-правовою базою є Податковий кодекс України та інші нормативні акти у сфері адміністрування ПДВ, Угода про асоціацію між Україною та ЄС, Директива Ради ЄС 2006/112/ЕС та офіційні статистичні дані ДПС України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України та Національного банку України, аналітичні матеріали Європейської Комісії, ОЕСР та МВФ та наукові праці та публікації вітчизняних і зарубіжних вчених.

Наукова новизна дослідження. Значення отриманих результатів відображається у науковій новизні дослідження:

вдосконалено:

концепцію удосконалення механізму адміністрування ПДВ в Україні, що передбачає інтеграцію європейських стандартів, розширення аналітичних інструментів контролю та впровадження ризик-орієнтованого підходу, що забезпечує підвищення прозорості податкових операцій і зменшення масштабів тінізації;

здобуло подальший розвиток:

трактування економічної сутності ПДВ як ключового фіскального інструмента;

кореляційно-регресійна модель оцінки фіскальної ефективності ПДВ, яка дозволила визначити залежність надходжень від макроекономічних показників та імпорتنих потоків;

система заходів протидії податковим махінаціям, що охоплює вдосконалення СМКОР та впровадження сучасних механізмів запобігання фіктивному податковому кредиту.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні та практичні положення кваліфікаційної роботи оприлюднено у:

- фаховій статті «Адміністрування ПДВ в Україні: сучасний стан, виклики та напрями вдосконалення», що опублікована у фаховому журналі категорії «Б» «Економіка та організація управління»;
- науковій роботі «Адміністрування ПДВ в Україні: ухилення та міжнародний досвід», що оприлюднено на Всеукраїнському конкурсі студентських наукових робіт з фінансів у 2024/2025 н. р.

Положення, що виносяться на захист:

1. Авторське уточнення економічної сутності ПДВ;
2. Світова практика податкового адміністрування у розрізі порівняння української практики із міжнародним досвідом;
3. Результати оцінки регіонального та галузевого аналізу надходження ПДВ в Україні;

4. Розроблена концепція удосконалення механізму адміністрування ПДВ в Україні в умовах євроінтеграції;

5. Кореляційно-регресійна модель взаємозв'язку фіскальної ефективності ПДВ України та країн ЄС;

6. Пропозиції щодо гармонізації ПДВ до вимог Європейського Союзу.

Теоретичне значення дослідження полягає в уточненні економічної сутності ПДВ, інтерпретації функцій податку в сучасних умовах, поглибленні наукових підходів до оцінки ефективності адміністрування та формуванні авторського бачення його гармонізації з європейським податковим простором.

Практичне значення полягає у можливості використання отриманих результатів органами ДПС та регіональними управліннями для вдосконалення інструментів контролю, прогнозування податкових надходжень, мінімізації ризикових операцій, підвищення прозорості відшкодування ПДВ та адаптації нормативно-правової бази до вимог ЄС.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 60 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 85 сторінок, у тому числі 18 таблиць, 16 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ТА ЙОГО ГАРМОНІЗАЦІЇ З ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄС

1.1 Економіко-правові засади податку на додану вартість

Важливим джерелом формування бюджету держави є непрямі податки, що являють собою надбавки до ціни визначених товарів і послуг та сплачуються суб'єктами господарської діяльності - виробниками, торговими підприємствами за рахунок споживача під час переходу товару (послуги) зі сфери обігу у сферу споживання [1,с.24]. ПДВ є одним із них, так як входить до ціни товару (послуги) та сплачується покупцем, але фактичної облік та перерахування до держаного бюджету здійснює продавець.

Система ПДВ має свої витоки у Франції середини ХХ століття. Як наголошується у дослідженні «Evolution of VAT», сучасна форма ПДВ вперше запроваджена у Франції законом № 54-404 від 10 квітня 1954 р. як «taxe sur la valeur ajoutée» [30].

Цей механізм виник як альтернатива каскадним (оборотним) податкам, які створювали подвійне оподаткування на різних етапах ланцюга виробництва та реалізації. Автори вказують, що ключовим було забезпечення нейтральності податку, тобто, щоб він не створював конкурентних викривлень між підприємствами, і щоб підприємства могли відшкодовувати «вхідний» ПДВ, що стимулювало розповсюдження моделі. Після Франції ця модель поступово поширилася по країнах Європи, а згодом і в інших регіонах світу, оскільки вона виявилася ефективною у фіскальному плані та більш справедливою з точки зору оподаткування кінцевого споживача [31].

В Україні введення ПДВ відбулося в період переходу до ринкової економіки. Зокрема, хоча прямого нормативного акта саме під назвою «ПДВ» 1992 р. не знайдено у відкритих джерелах, можна зазначити, що на початку 1990-х рр. відбувалася заміна системи податку з обороту на більш сучасні непрямі податки. У базовому огляді податкових умов України зазначено, що нинішня

ставка ПДВ становить 20 % (і інші ставки) відповідно до податкового законодавства України. В українських наукових публікаціях також наголошується, що реформування непрямих податків було одним з ключових етапів податкової реформи перших років незалежності. Отже, можна вважати, що початковий етап запровадження ПДВ в Україні датується близько 1992 р., коли змінювалася система оподаткування обороту, а саме податок з обороту замінювався на системи непрямих податків, серед яких і ПДВ [32].

У розвитку системи ПДВ в Україні можна виділити кілька ключових етапів еволюції законодавства:

1. Початковий етап реформування (1990-ті роки) - формування законодавчої бази, введення ПДВ-системи замість податку з обороту, встановлення базової ставки та визначення об'єкта оподаткування.
2. Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) 2010 р. - систематизація податкового законодавства, закріплення механізмів ПДВ, норм щодо податкового кредиту, зобов'язань, процедури адміністрування. Це стало важливим кроком у підвищенні стабільності податкової системи. У науковій літературі згадується як «основний нормативний акт податкової реформи».
3. Впровадження електронного адміністрування ПДВ (наприкінці 2014–2015 рр.) - законодавчі зміни 31 липня 2014 р. № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу України ...» передбачали запуск системи електронного адміністрування з 1 січня 2015 р. Цей етап означав перехід до більш прозорого обліку ПДВ-накладних, інтеграції у банківські/платіжні механізми, що зменшило можливості ухилення.
4. Реформи у контексті євроінтеграції (2020–2024 рр.) - усилля узгодити національне законодавство з нормами European Commission, зокрема щодо режимів звільнення, стандартизації ставок, адміністрування ПДВ, зокрема податкової звітності і контролю. Наприклад, в Україні в 2022 р. введено нові правила щодо B2C цифрових послуг, 2024 р. передбачав спрощені терміни відшкодування ПДВ.

Такий хронологічний підхід дає змогу прослідкувати, як система ПДВ в Україні трансформувалася від простого непрямого податку до складного механізму з електронним адмініструванням і міжнародними вимогами.

Додана вартість є однією з базових економічних категорій, що характеризує кінцевий результат виробничо-господарської діяльності суб'єктів економіки. Вона відображає новостворену частину вартості товару або послуги, що формується внаслідок поєднання факторів виробництва - праці, капіталу, підприємницьких здібностей та природних ресурсів.

Згідно з визначенням, наведеним у Системі національних рахунків ООН (СНР-2008), додана вартість - це різниця між валовим випуском продукції (товарів, робіт, послуг) і вартістю проміжного споживання, тобто ресурсів, використаних у процесі виробництва [33]. Іншими словами, вона показує, скільки нової вартості створено підприємством.

В українській економічній літературі поняття доданої вартості розглядається як новостворений дохід у сфері матеріального виробництва, який розподіляється між різними економічними суб'єктами:

- працівниками – у вигляді заробітної плати;
- державою – у вигляді податків;
- власниками капіталу – у вигляді прибутку (дивідендів).

Так, О. В. Длугопольський підкреслює, що додана вартість «є універсальною мірою ефективності економічної діяльності, оскільки показує величину приросту національного доходу, створеного в процесі виробництва» [34].

Французький економіст Моріс Лоре (Maurice Lauré), який у 1954 році запропонував концепцію податку на додану вартість, виходив саме з економічної суті цього показника. Він обґрунтував, що додана вартість - це об'єктивна й прозора база оподаткування, адже вона відображає реальний внесок кожного підприємства в створення кінцевого продукту [35].

На відміну від податку з обороту, який обкладав увесь обсяг реалізації на кожному етапі, податок на додану вартість дозволив уникнути ефекту

подвійного оподаткування. Таким чином, оподаткуванню підлягає не сукупна вартість товару, а лише новостворена частина, що є більш економічно обґрунтованим і справедливим підходом.

Додана вартість як податкова база є також важливою для забезпечення фіскальної нейтральності. Це означає, що ПДВ не впливає на вибір технологій, форми власності чи організаційно-правової структури підприємства. Як зазначає Н. Синютка, оподаткування доданої вартості забезпечує «рівні умови для всіх платників і мінімізує спотворення ринкових механізмів» [36].

Таким чином, додана вартість стала об'єктом оподаткування тому, що:

- 1) вона точно відображає реальний економічний внесок кожного суб'єкта у створення кінцевого продукту;
- 2) її обчислення є технічно можливим у сучасних умовах бухгалтерського обліку;
- 3) оподаткування доданої вартості усуває ефект податкового накопичення (каскадності);
- 4) вона пов'язана з кінцевим споживанням, що робить ПДВ універсальним інструментом фіскальної політики.

Вітчизняні науковці зазначають, що ПДВ є одним із складних податків, оскільки методика його розрахунку, адміністрування та відшкодування піддається частим змінам з боку законодавства та контролюючих органів, суб'єктам господарювання необхідно постійно відслідковувати запроваджені нововведення у законодавстві та вносити відповідні корективи в усталену практику розрахунків.

У науковій літературі зосереджено багато дискусій серед науковців і практиків щодо сутності ПДВ як економічної категорії, змісту податку, методів його обчислення та переваг запровадження електронних систем управління на підприємствах.

Найпоширеніші трактування сутності ПДВ як економічної категорії у вітчизняних дослідженнях наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Тракткування економічної сутності ПДВ різними науковцями

Автор	Зміст трактування
Білобровенко Т.В. [2]	ПДВ належить до одного з різновидів універсальних акцизів, який нараховується і сплачується до бюджету на кожному з етапів руху товарів від виробника до кінцевого споживача.
Подольняк О.А. [3]	ПДВ – це непрямий загальнодержавний податок, він є складовою ціни товарів (робіт, послуг), складається з податкових зобов'язань щодо постачання товарів (робіт, послуг), податкового кредиту щодо постачання товарів (робіт, послуг), а також зобов'язань перед бюджетом з ПДВ
Бондар М., Ловінська Л., Лисенко Н. та ін. [4]	Податок на додану вартість належить до загальнодержавних непрямих податків на споживну вартість, який справляється з юридичних та фізичних осіб, та є основним джерелом поповнення Державного бюджету України.
Дугар Т.С. [5]	ПДВ є непрямим податком з доданої вартості, яка формується на всіх стадіях виробництва чи обігу; цей податок включається у формі надбавки до ціни товару, робіт чи послуг і в повному обсязі сплачується кінцевим споживачем.
Волошинович Т. [6]	ПДВ визначає як надбавку до ціни товару/роботи/послуги; покупець сплачує ПДВ, коли купує продукцію, товари, замовляє послуги, а ведення обліку з податку і сплата його в бюджет – є обов'язком господарюючого суб'єкта.
Joshua Aizenman & Yothin Jinjarak [18]	форма споживчого податку, що застосовується на кожному етапі виробництва або обігу товарів і послуг. ПДВ стягується з різниці між ціною, яку споживач платить за товар чи послугу, і ціною, яку підприємство сплатило за вхідні товари чи послуги.
Michael Keen [19]	загальнодержавний споживчий податок, який стягується на кожному етапі виробництва і розподілу товарів та послуг. Автор підкреслює, що ПДВ сплачується лише на додану вартість, тобто на різницю між вартістю продажу і вартістю вхідних товарів або послуг.

Враховуючи напрацювання вчених, можемо запропонувати власне трактування поняття: ПДВ – це загальнодержавний непрямий податок, що стягується з приросту вартості товарів (робіт, послуг) на кожному етапі комерційного циклу, перераховується до державного бюджету суб'єктом господарювання, але сплачується кінцевим споживачем.

Механізм нарахування та сплати ПДВ є ключовою складовою його економічної сутності. Він побудований на принципі заліку, який передбачає, що кожен суб'єкт господарювання сплачує податок лише з тієї частки вартості, яку він додав до товару чи послуги.

Відповідно до статті 200 Податкового кодексу України [37], розрахунок податку здійснюється за формулою:

ПДВ до сплати = Податкові зобов'язання – Податковий кредит
де:

- Податкові зобов'язання - сума ПДВ, нарахована платником при реалізації товарів (робіт, послуг) покупцю;
- Податковий кредит - сума ПДВ, сплачена при придбанні товарів (робіт, послуг) у постачальників, яка підлягає відшкодуванню.

Якщо податкові зобов'язання перевищують податковий кредит, то підприємство сплачує різницю до бюджету. Якщо навпаки, воно має право на бюджетне відшкодування ПДВ, за умови підтвердження реальності господарських операцій і відповідності податкових накладних.

Важливо підкреслити, що кінцевим платником ПДВ є саме споживач, який купує товар чи послугу за ціною з урахуванням податку, але не має права на податковий кредит. Це підтверджує його споживчий характер як непрямого податку.

На думку О. Подолянчук: «механізм заліку податкового кредиту та зобов'язань робить ПДВ найбільш технологічно розвиненою формою непрямого оподаткування, яка дозволяє одночасно забезпечити стабільність бюджетних надходжень і прозорість господарських операцій» [37].

Розглядаючи функції, які виконує ПДВ, можна виділити основні: фіскальна, регулююча, контрольна та розподільча. Кожна з цих функцій відіграє важливу роль у загальній економічній системі держави. (рис. 1.1)

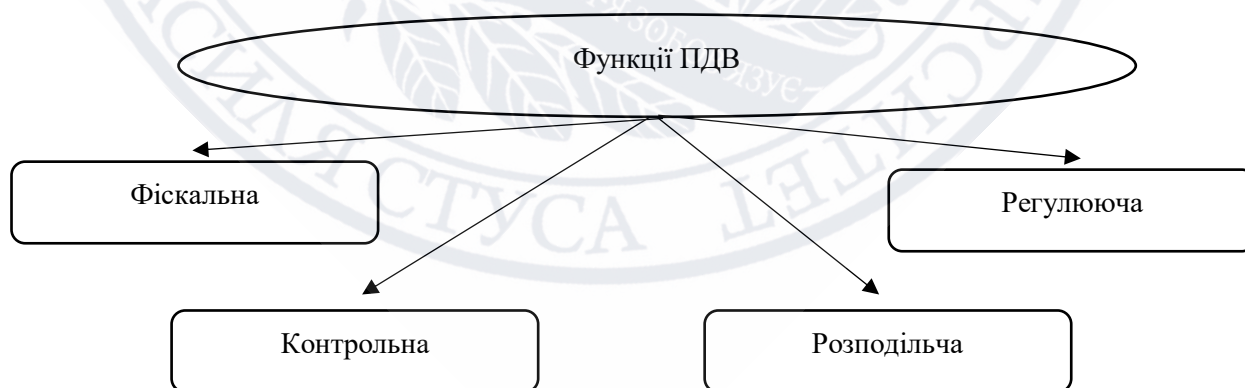


Рисунок 1.1 – Функції ПДВ

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Фіскальна функція ПДВ полягає в тому, що він є одним з основних джерел надходжень до державного бюджету. Ця функція робить ПДВ вирішальним у забезпеченні стабільних бюджетних надходжень та фінансуванні державних

видатків. Оскільки ПДВ сплачується всіма учасниками економічної діяльності, включаючи кінцевих споживачів, фіскальна функція сприяє формуванню бюджету без суттєвих викривлень в оподаткуванні.

Регулююча функція ПДВ є інструментом економічного регулювання, який дозволяє державі впливати на певні сектори економіки. Наприклад, запроваджуючи знижені ставки податку або звільняючи від сплати ПДВ певні товари та послуги (ліки, продукти харчування, житло), стимулювати розвиток певних галузей або сприяти соціальній політиці, надавати допомогу вразливим групам населення регулюючи ставки податку.

Контрольна функція ПДВ полягає у забезпеченні нагляду за дотриманням податкового законодавства. ПДВ має адміністративний механізм, який дозволяє державним органам контролювати та аналізувати господарську діяльність компаній через декларації, що подаються на кожному етапі розподілу товарів та послуг. Цей механізм допомагає уникнути податкового шахрайства та відмивання грошей і забезпечити прозорість економічної діяльності.

Розподільча функція ПДВ сприяє рівномірному розподілу податкового навантаження між різними групами населення. Коли ПДВ сплачується всіма учасниками економічної діяльності підтримується баланс між споживанням товарів і послуг. Це забезпечує справедливість податкового навантаження та мінімізує нерівність в економічному середовищі. Таким чином, ПДВ є важливим інструментом забезпечення стабільності економічної системи, виконуючи функції збалансування державних фінансів, координації економічних процесів, контролю за дотриманням законів і правил та справедливого розподілу податкового навантаження.

Ставками, за якими оподатковується ПДВ згідно ст. 193.1 ПКУ є :

- 20% - стандартна ставка. Ця ставка є основною і застосовується до більшості товарів та послуг, які не підпадають під пільгові категорії.
- 14% -застосовується до операцій з постачання та ввезення на митну територію України певних видів сільськогосподарської продукції (згідно УКТЗЕД : 1101-1005, 1201, 1025, 1206, 1507, 1512, 1514, 2306). [14]

- 7% - знижена ставка для специфічних товарів та послуг (медичних виробів та лікарських засобів, екскурсійних послуг для відвідувачів музеїв, показу оригінальних творів, адаптованих фільмів).

- 0% - експортна. Застосовується до операцій з вивезення товарів за межі митної території України, включаючи експорт, реекспорт, безмитну торгівлю та вільні митні зони. [37]

У ст. 196 ПКУ описані операції, що не є об'єктом оподаткування, до яких входять ФОП та юридичні особи, які завезли в країну товари на суму до 150 євро, що займаються страхуванням, роялті, дивідендами та інші.

ПДВ, як один із ключових інструментів податкової політики України, регулюється розгалуженою системою нормативно-правових актів. Його правове підґрунтя формується на національному рівні - через положення Податкового кодексу України (ПКУ), та на міжнародному - через імплементацію норм європейського та світового податкового права.

Основним актом, що визначає правові засади справляння ПДВ, є розділ V ПКУ, ухвалений 2 грудня 2010 року №2755-VI. Розділ встановлює:

- платників податку (ст. 180);
- об'єкт оподаткування (ст. 185) - операції з постачання товарів і послуг на митній території України, імпорту і експорту;
- базу оподаткування (ст. 188);
- ставки податку (ст. 193);
- момент виникнення податкових зобов'язань (ст. 187);
- правила формування податкового кредиту (ст. 198);
- звільнення від оподаткування (ст. 197);
- порядок бюджетного відшкодування (ст. 200).

ПКУ постійно оновлюється відповідно до євроінтеграційного курсу України. Зокрема, Законом України №466-IX від 16.01.2020 р. внесено зміни, спрямовані на гармонізацію ПДВ із нормами ЄС, а також запроваджено додаткові правила контролю за трансакціями в електронній комерції.

Українська система ПДВ формується із урахуванням принципів, закріплених у Директиві Ради ЄС №2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28 листопада 2006 р. Цей документ є базовим у регулюванні ПДВ у Євросоюзі. Директива визначає:

- єдиний підхід до визначення платників та об'єкта оподаткування;
- принцип нейтральності податку, який забезпечує, що податкове навантаження не накопичується на проміжних етапах;
- можливість застосування знижених ставок (не менше 5%) для соціально важливих товарів і послуг;
- правила визначення місця постачання товарів і послуг, що мають значення для міжнародної торгівлі;
- вимоги до електронної звітності та обміну податковою інформацією між державами-членами.

Крім директив, важливими є Регламенти ЄС щодо адміністрування ПДВ, зокрема:

- Регламент Ради (ЄС) №904/2010 - про адміністративну співпрацю у сфері ПДВ;
- Регламент (ЄС) №282/2011 - що встановлює правила застосування Директиви 2006/112/ЄС, зокрема щодо електронних послуг, місця постачання та виставлення рахунків.

Міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (OECD) та Міжнародний валютний фонд (IMF), розробили універсальні рекомендації щодо адміністрування непрямих податків.

У звітах OECD визначено принципи:

- принцип призначення (destination principle) - оподаткування в країні споживання;
- принцип нейтральності - недопущення подвійного оподаткування;
- ефективність адміністрування - використання електронних реєстрів та звітності.

IMF у своїх методичних посібниках наголошує на важливості цифровізації процесів адміністрування та моніторингу ПДВ для запобігання ухиленню від оподаткування. Порівняння ключових норм ПДВ в Україні та ЄС відобразимо у таблиці 1.2

Таблиця 1.2 - Порівняльна таблиця ключових норм ПДВ в Україні та ЄС

Елемент регулювання	Україна (ПКУ)	ЄС (Директива 2006/112/ЄС)
Об'єкт оподаткування	Постачання товарів/послуг на території України, імпорт, експорт (ст. 185)	Постачання товарів/послуг у межах ЄС, імпорт, експорт (ст. 2)
Платники податку	Юридичні та фізичні особи, що здійснюють оподатковувані операції	Будь-яка особа, яка самостійно здійснює господарську діяльність
Ставки податку	Основна - 20%, пільгова - 7% для медичних товарів, 14% для агропродукції	Основна - не менше 15%, знижені - не менше 5%
Момент виникнення податкових зобов'язань	За першою подією: дата оплати або дата постачання (ст. 187)	На момент постачання або отримання авансу
Податковий кредит	На підставі податкових накладних, зареєстрованих у ЄРПН (ст. 198)	На підставі рахунків-фактур, що відповідають вимогам Директиви
Звільнення від ПДВ	Освіта, медицина, фінансові послуги (ст. 197)	Схожі категорії - освіта, охорона здоров'я, фінанси
Адміністрування	Електронна система адміністрування ПДВ (з 2014 р.)	Єдина система обміну даними VAT Information Exchange System (VIES)

Джерело: сформовано автором на основі: [37; 39]

Нормативно-правові засади функціонування ПДВ в Україні поступово гармонізуються із законодавством Європейського Союзу. Така адаптація є необхідною умовою для інтеграції у спільний ринок ЄС, забезпечення прозорості податкового середовища та зниження рівня ухилення від оподаткування. Як зазначають вітчизняні дослідники процес гармонізації українського законодавства з європейським сприяє підвищенню фіскальної стабільності та покращенню адміністрування ПДВ у державі.

1.2 Механізм електронного адміністрування ПДВ в Україні

Адміністрування ПДВ – це комплекс заходів, спрямованих на ефективний збір та управління ПДВ, що є ключовим елементом податкової системи більшості країн світу, ефективне адміністрування цього податку є важливим

чинником для забезпечення його фіскальної ефективності, створення сприятливого бізнес-середовища та зниження рівня ухилення від сплати податків [20].

Орієнтуючись на значний обсяг тіньових операцій та зловживань, які пов'язані із ПДВ, масове ухилення від сплати цього податку країни використовують різні заходи до його адміністрування, поєднуючи контролюючі та стимулюючі заходи. Основні теоретичні процеси до адміністрування ПДВ можна поділити на 3 категорії: традиційні, ризико-орієнтовані та цифрові [21].

Традиційний підхід базується на класичних методах податкового контролю та класичних фіскальних інструментах, які використовуються в більшості країн світу, що спрямовані на контроль за правильністю декларування та сплати податку. Вони передбачають жорстке регулювання реєстрації платників податку, декларування податкових зобов'язань, здійснення перевірок та застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Цей процес включає в себе ряд елементів, які наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Міжнародні традиційні заходи для адміністрування ПДВ

Комплексні заходи	Опис процесу
Нормативно-правове регулювання	розробка та впровадження законодавчих актів, які визначають порядок нарахування, сплати та контролю за ПДВ.
Реєстрація платників податку	створення та ведення реєстру суб'єктів господарювання, які є платниками ПДВ, що забезпечує прозорість та контрольованість податкових відносин.
Податковий облік та звітність	забезпечення правильного ведення обліку операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ, та своєчасне подання відповідної звітності.
Контроль та аудит	перевірка достовірності нарахування та сплати ПДВ, виявлення та запобігання можливим порушенням податкового законодавства.
Взаємодія з іншими державними органами	координація дій з митними, статистичними та іншими органами для забезпечення повноти та своєчасності надходжень ПДВ.

Джерело: сформовано автором на основі [9; 16; 17]

Традиційні методи є основою податкової політики більшості країн, ефективне адміністрування ПДВ вимагає комплексного підходу, включаючи постійне вдосконалення законодавства, впровадження сучасних інформаційних технологій та активну співпрацю між державними органами та бізнесом. Це

сприяє зниженню рівня податкових правопорушень та забезпечує стабільне надходження коштів до бюджету.

На відмінну від традиційних методів, ризико-орієнтований підхід є більш сучасним підходом та спрямовується на зниження податкових витрат шляхом запобігання та виявлення схем ухилення від оподаткування. Різниця між методами полягає в тому, що ця модель фокусується на аналізі ризиків та розподілі ресурсів для перевірки проблемних суб'єктів господарювання а не на суцільному контролі усіх платників.

Основними етапами ризико-орієнтованого підходу є [22] :

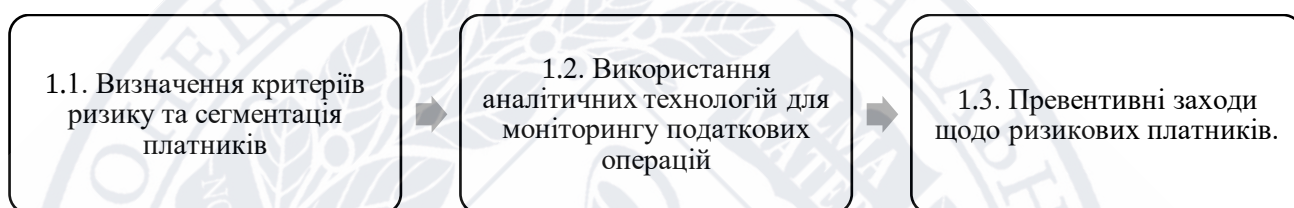


Рисунок 1.2 – Етапи ризико-орієнтованого підходу

На першому етапі податкові органи аналізують підприємства на основі фінансових показників, галузевої специфіки, історії дотримання податкового законодавства та моделі здійснення господарських операцій. Найчастішими прикладами є аномально низький рівень податкових зобов'язань порівняно із середньоринковими значеннями, часті зміни юридичної адреси, мала чисельність працівників, яких фізично не вистачає для здійснення господарської діяльності чи відсутність реальних активів.

Для впровадження та використання другого аспекту багато країн впровадили автоматизовані системи контролю ПДВ, що дозволяє у реальному часі виявляти підозрілі операції. До прикладу у Польщі, Португалії та Угорщині діє система SAF-T (Standard Audit File for Tax), яка виконує функцію детального подання інформації у стандартному форматі [23]. Наразі в Україні функціонує система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), що здійснює контроль в автоматичному режимі для перевірки відповідності податкових накладних податковому кредиту контрагентів [63].

Останнім етапом є превентивні заходи, які включають блокування податкових накладних, які не відповідають встановленим критеріям, запровадження механізму split payment (розщеплення платежу), який автоматично перераховує ПДВ до бюджету, та посилення відповідальності за фіктивний кредит, що навіть може включати кримінальну відповідальність [26].

Цифровий підхід дозволяє автоматизувати процеси збору і обробки даних, забезпечити прозорість та зменшити вплив людського фактору у прийнятті рішень. Сучасні цифрові рішення можна поділити на основні напрямки [24]:

1. Електронне звітування та податкові платформи (до прикладу Електронний кабінет платника).
2. Автоматизований моніторинг податкових операцій (цю задачу виконує СЕА ПДВ).
3. Використання технологій ШІ, блокчейну та Big Data.
4. Запровадження електронних фіскальних рішень (e-invoicing, e-receipts).

Після впровадження ПДВ Україна отримала можливість значно посилити контроль над операціями платників, особливо в частині податкового кредиту та реєстрації податкових накладних. Однією з ключових цілей цього заходу була протидія схемам «скруток», коли фіктивні підприємства формують податковий кредит без реального здійснення операцій та забезпечення прозорості руху ПДВ-накладних.

Функціонування системи закріплено в статті 200¹ Податкового кодексу України, яка передбачає електронне відкриття рахунків платників у Казначействі та електронну взаємодію з ЄРПН, а також у Постанові КМУ № 569 від 16 жовтня 2014 р. «Порядок електронного адміністрування ПДВ» - цей нормативний акт встановлює, зокрема, що рахунки платників ПДВ у системі відкриваються у Державній казначейській службі та описує процедури функціонування СЕА ПДВ [44].

Впровадження СЕА ПДВ спричинило позитивні зміни у адмініструванні ПДВ, а саме:

1. Покращення фінансової ефективності та зменшення втрат бюджету. Дослідження показують, що протягом 2015–2019 років відбулося поступове збільшення частки зареєстрованих ПДВ-накладних через СЕА, що сприяло зниженню можливостей для шахрайства. Згідно з оцінками в аналізі RPR, після впровадження СЕА ПДВ зникли «маргінальні податкові ями», а втрати бюджету через мінімізацію ПДВ у схемах істотно зменшились [45].
2. Скорочення долі непрозорих випадків в автоматичному режимі, адже згідно з аналітичним матеріалом, щомісяця 0,3–0,6 % поданих накладних потрапляють під зупинення в СЕА через невідповідність критеріям ризику чи перевірку. Це показник, що вказує на досить високу ефективність автоматичного відсіювання підозрілих операцій [46].
3. Зростання надходжень і бюджетне відшкодування. За даними публічного звіту ДПС за 2022 рік, надходження з ПДВ (сальдо, із врахуванням відшкодування) до державного бюджету становили 213,9 млрд грн, причому платникам відшкодовано 84,6 млрд грн. Також у цьому звіті зазначено, що виконання показників Мінфіну за надходженнями з ПДВ у 2022 році становило 119,1 % (приріст на понад 34,3 млрд грн порівняно з 2021 роком) [47].
4. Активізація розслідувань і виявлення шахрайства. У звітах ДПС зазначається, що з моменту введення СЕА ПДВ почастишали кримінальні провадження за ухилення від ПДВ - виявлено ознаки схем на суму понад 25,4 млрд грн у ранні роки функціонування системи [48].

Попри значні досягнення у сфері цифровізації податкового адміністрування, СЕА ПДВ має низку суттєвих недоліків, що обмежують її ефективність і створюють додаткове навантаження на бізнес. Одним із найбільш обговорюваних недоліків є ризик безпідставного блокування податкових накладних, коли система автоматично зупиняє реєстрацію операцій, що формально підпадають під критерії ризику, але фактично є законними. Це призводить до заморожування обігових коштів підприємств, затримок у

розрахунках та унеможливлення формування податкового кредиту, що негативно впливає на ліквідність бізнесу. Іншою проблемою є недосконалість технічних алгоритмів СЕА ПДВ, зокрема у випадках зміни реквізитів платника, реорганізації або відкриття нового електронного рахунку, коли система не завжди коректно переносить показники попередніх лімітів реєстрації. Це призводить до помилок у розрахунках і втрати права на реєстрацію податкових накладних

Серед інших недоліків варто відзначити обмежену прозорість даних про функціонування системи. Попри регулярні звіти Державної податкової служби, офіційна статистика щодо кількості заблокованих накладних, тривалості їх розгляду, частки відмов у реєстрації або структури ризикових операцій залишається непублічною або подається у фрагментарному вигляді. Це ускладнює незалежну оцінку ефективності СЕА ПДВ та знижує рівень довіри з боку платників податків [49].

Крім того, існує проблема зловживань у межах самої системи, зокрема при формуванні податкового кредиту за імпор্তними операціями. Деякі суб'єкти господарювання використовують слабкі місця СЕА ПДВ для маніпулювання імпор্তним податковим кредитом або комбінування фіктивних внутрішніх операцій, що дозволяє мінімізувати податкові зобов'язання. Згідно з аналітичним звітом CASE Ukraine, у 2024 році виявлено низку подібних схем, пов'язаних із використанням «технічних» компаній і фіктивних контрагентів, загальний обсяг операцій за якими оцінюється у понад 25 млрд грн [13].

Таким чином, хоча СЕА ПДВ безперечно відіграє важливу роль у підвищенні прозорості податкових розрахунків та скороченні податкових зловживань, наявні недоліки знижують ефективність її застосування. Для подальшого вдосконалення системи необхідно розширити відкритість даних, автоматизувати механізми апеляцій, удосконалити ризик-орієнтовані критерії блокування накладних та забезпечити безперебійне перенесення показників між електронними рахунками платників.

Світова практика адміністрування податку на додану вартість демонструє значну різноманітність організаційних моделей, що зумовлено рівнем економічного розвитку, податковою культурою, рівнем цифровізації та адміністративними можливостями держав. За узагальненням Міжнародного валютного фонду (IMF) та Організації економічного співробітництва і розвитку (OECD), виділяють три основні підходи до адміністрування непрямих податків: централізований, децентралізований і гібридний [40].

У країнах Європейського Союзу та Канаді переважає централізована модель адміністрування ПДВ, яка базується на єдиній податковій системі управління, що охоплює всі етапи – від реєстрації платників до контролю за сплатою податків. У межах цієї моделі активно використовуються електронні платформи, зокрема системи автоматизованого обліку податкових зобов'язань, електронного декларування та контролю ланцюгів постачання. Наприклад, у ЄС діє система VIES (VAT Information Exchange System), яка забезпечує обмін інформацією між податковими адміністраціями країн-членів, сприяючи прозорості розрахунків і зниженню рівня податкового шахрайства. Аналогічно, у Канаді адміністрування податку на товари та послуги (GST/HST) здійснюється на федеральному рівні через Канадське агентство доходів (CRA), що забезпечує єдині стандарти податкової звітності та централізований контроль [43].

Водночас у США діє децентралізована модель адміністрування непрямих податків, де замість ПДВ застосовується податок з продажів (sales tax), який встановлюється на рівні окремих штатів. Кожен штат має власні правила визначення бази оподаткування, ставки податку та процедури контролю, що ускладнює міжрегіональну торгівлю й створює ризики подвійного оподаткування або ухилення від сплати. Відсутність єдиного механізму адміністрування призводить до розбіжностей у підходах та ефективності податкового контролю, проте така модель забезпечує більшу автономію регіонів і гнучкість у формуванні податкової політики [42].

Україна використовує гібридну модель адміністрування ПДВ, яка поєднує елементи централізованого електронного контролю та традиційних фіскальних

перевірок. Ключовим інструментом є система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), що дозволяє автоматично реєструвати податкові накладні та контролювати відповідність між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом. Порівняльна характеристика наведена у таблиці 1.4

Таблиця 1.4 - Порівняльна таблиця моделей адміністрування ПДВ

Модель	Приклад країн	Характеристика системи	Переваги	Недоліки
Централізована	ЄС, Канада	Єдина служба, електронні платформи, єдиний механізм контролю	Висока автоматизація, уніфіковані правила	Високі витрати на ІТ, велика централізація
Децентралізована	США (штати)	Податок адмініструється регіонами, відсутність єдиної системи	Адаптована до регіональних умов	Висока складність, затратність, неоднорідність
Гібридна	Україна	Поєднання централізованих електронних механізмів + контрольні процедури	Потенціал модернізації, крок до централізації	Напів-автоматизована, блокування бізнесу, потреба удосконалення

Джерело : сформовано автором на основі [40; 41; 43]

Гібридна модель є перехідною, оскільки Україна поступово гармонізує своє податкове законодавство з європейськими стандартами адміністрування ПДВ у межах виконання Угоди про асоціацію Україна–ЄС.

Адміністрування ПДВ супроводжується значними проблемами та труднощами, зумовленими складністю механізму обчислення, високим ризиком схем ухилення від оподаткування та значним навантаженням на бізнес [23].

Основні виклики наведені на рисунку 1.3.

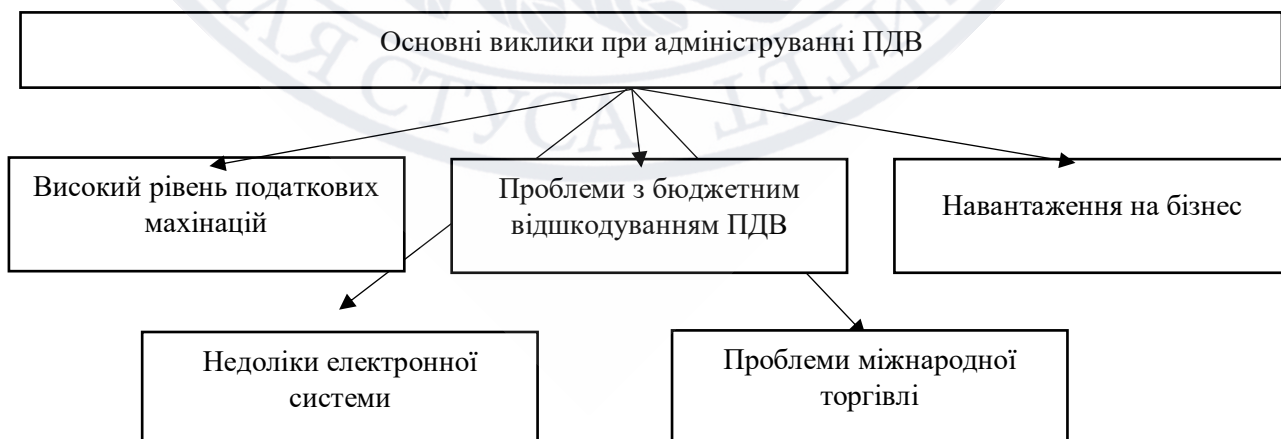


Рисунок 1.3 – Основні виклики при адмініструванні ПДВ

Джерело: сформовано автором на основі [10]

В Україні за останні роки відбулось суттєве реформування та впровадження електронного адміністрування, що значно підвищило прозорість усіх процесів. Але, попри ці кроки, залишається багато проблем, які знижують ефективність контролю та створюють бар'єри для розвитку економіки.

ПДВ є одним із найбільш вразливих податків через можливість формування податкового кредиту та бюджетного відшкодування. В Україні попри численні реформи ця проблема залишається особливо актуальною. Основними схемами ухилення від сплати податку є «скрутки», карусельні схеми та використання фіктивних підприємств. [27]

Так звані «скрутки» являють собою маніпуляції з податковими накладними з метою формування фіктивного податкового кредиту. Схема працює за такою моделлю: фіктивні компанії виписують податкові накладні на реальних платників не сплачуючи при цьому ПДВ, реальні підприємства включають їх у свій податковий кредит та подальший продаж товарів чи послуг без ПДВ або за заниженою вартістю дозволяє зловмисникам виводити кошти в «тінь».

Суть карусельної схеми схожа, але набагато складніша адже полягає у багаторазовому штучному розподілі товарів і послуг між компаніями в різних юрисдикціях з метою отримання незаконного відшкодування ПДВ. Як правило, у схемі беруть участь так звані «фантоми» або «зниклі трейдери», які отримують товари без сплати податку, а потім зникають, залишаючи після себе податкові зобов'язання. Водночас інші учасники схеми подають заявки на відшкодування ПДВ і отримують кошти з бюджету.

Система бюджетного відшкодування є одним із найчутливіших аспектів цього податку, адже передбачає повернення значних сум з бюджету платникам, що в свою чергу підвищує корупційні ризики та використовування у шахрайських схемах. Основними проблемами цього процесу є затримки у відшкодуванні через нестачу коштів у бюджеті, технічні чи організаційні проблеми та додаткові перевірки податкових органів. Недостатня прозорість

критеріїв ризиковості платників та маніпуляції із ризиковим статусом платника також є перешкодами для ефективного відшкодування.

Якщо розглядати проблему складності адміністрування через велике навантаження на бізнес, ми можемо сказати, що процес досить трудомісткий, складний та вимагає значних ресурсів від підприємства, для забезпечення відповідності усім законам [28]. Високий рівень бюрократії, необхідність витрати коштів на податкове адміністрування а головне постійні зміни у законодавстві створюють додаткове навантаження на бізнес і знижують інвестиційну привабливість країни.

Одним із найскладніших для адміністрування податків є ПДВ, оскільки він вимагає ретельного обліку усіх операцій, правильного формування кредиту та обов'язкової реєстрації у ЄРПН. Особливу складність викликають ситуації із автоматичним блокуванням податкових накладних у електронній системі. У таких випадках бізнес змушений проходити процедуру розблокування, що може тривати від кількох тижнів до місяців, що має великий негативний вплив на підприємство.

Ну і звичайно, податкове законодавство, яке змінюється надзвичайно часто в частині ПДВ. Це пов'язано із адаптацією до європейських стандартів та намаганням зменшити кількість шахрайських схем, але це, в свою чергу, створює значні труднощі для бізнесу, зокрема: необхідність постійно оновлювати бухгалтерські програми, додаткові витрати для навчання персоналу та високі ризики допущення помилок.

Запровадження СЕА ПДВ стало важливою подією у податковій сфері та кроком для боротьби з махінаціями, водночас система має низку недоліків, які пов'язані із технічними збоями в роботі, помилками із автоматичним блокуванням податкових накладних та недостатнім рівнем інтеграції із іншими державними системами.

Проблеми міжнародної торгівлі також створюють значні можливості для ухилення від оподаткування через фіктивний експорт, заниження митної вартості імпортованих товарів та через незаконний реекспорт. Оцінити прямі

збитки бюджету від схем «чорного» експорту складно через їхній масштаб і велику кількість учасників. БЕБ оцінювало збитки держбюджету 2022 р. через несплату податків за цією схемою у 5,2 млрд грн, а Голова НБУ фіксував неповернення валютної виручки на суму 8 млрд дол. США. Ситуацію спробували вирішити Законами від 09.05.2024 р. № 3706-IX та № 3707-IX щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану, які набули чинності 1 липня 2024 р. та запровадили низку обтяжливих регулювань: режим експортного забезпечення, особливості реєстрації та формування податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК) та відшкодування ПДВ, державні мінімально допустимі експортні ціни тощо. Проте чи вдалося перемогти схему, покаже час [15].

Отже система адміністрування ПДВ стикається із низкою труднощів, які впливають як і на податкову систему, так і на умови ведення бізнесу, але комплексне вирішення цих проблем дозволить підвищити ефективність роботи та зменшити кількість махінацій та покращить бізнес-клімат в країні.

Висновки до розділу 1

У першому розділі досліджено теоретичні засади ПДВ як одного з ключових елементів податкової системи України та проаналізовано його гармонізацію із законодавством Європейського Союзу. Визначено, що ПДВ є непрямим універсальним податком на споживання, який забезпечує стабільне наповнення державного бюджету, а його еволюція відбувалася під впливом європейської податкової моделі.

З'ясовано, що становлення системи ПДВ в Україні відбулося у кілька етапів. Розкрито економічну сутність доданої вартості як об'єкта оподаткування, що відображає реальний внесок суб'єктів господарювання у створення кінцевого продукту.

На підставі аналізу наукових підходів вітчизняних і зарубіжних авторів уточнено авторське визначення поняття ПДВ як загальнодержавний непрямий податок, що стягується з приросту вартості товарів (робіт, послуг) на кожному

етапі комерційного циклу, перераховується до державного бюджету суб'єктом господарювання, але сплачується кінцевим споживачем.

Визначено основні функції ПДВ - фіскальну, регулюючу, контрольну та розподільчу, які забезпечують його ключову роль у формуванні державних фінансів і підтримці макроекономічної стабільності. Показано, що ПДВ виконує не лише фіскальну функцію, а й виступає інструментом економічного регулювання, забезпечення прозорості господарських операцій та дотримання принципу податкової нейтральності.



РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

2.1 Аналіз надходження податку на додану вартість до державного бюджету України

ПДВ посідає провідне місце у структурі податкових доходів державного бюджету, формуючи значну частку внутрішніх податків на товари та послуги. Динамічний аналіз надходжень ПДВ за 2014–2024 рр. дає змогу виявити тенденції зміни обсягів цього податку під впливом економічних і політичних чинників, оцінити його роль у формуванні доходної частини бюджету та визначити пріоритетні напрями податкової політики (рис. 2.1).

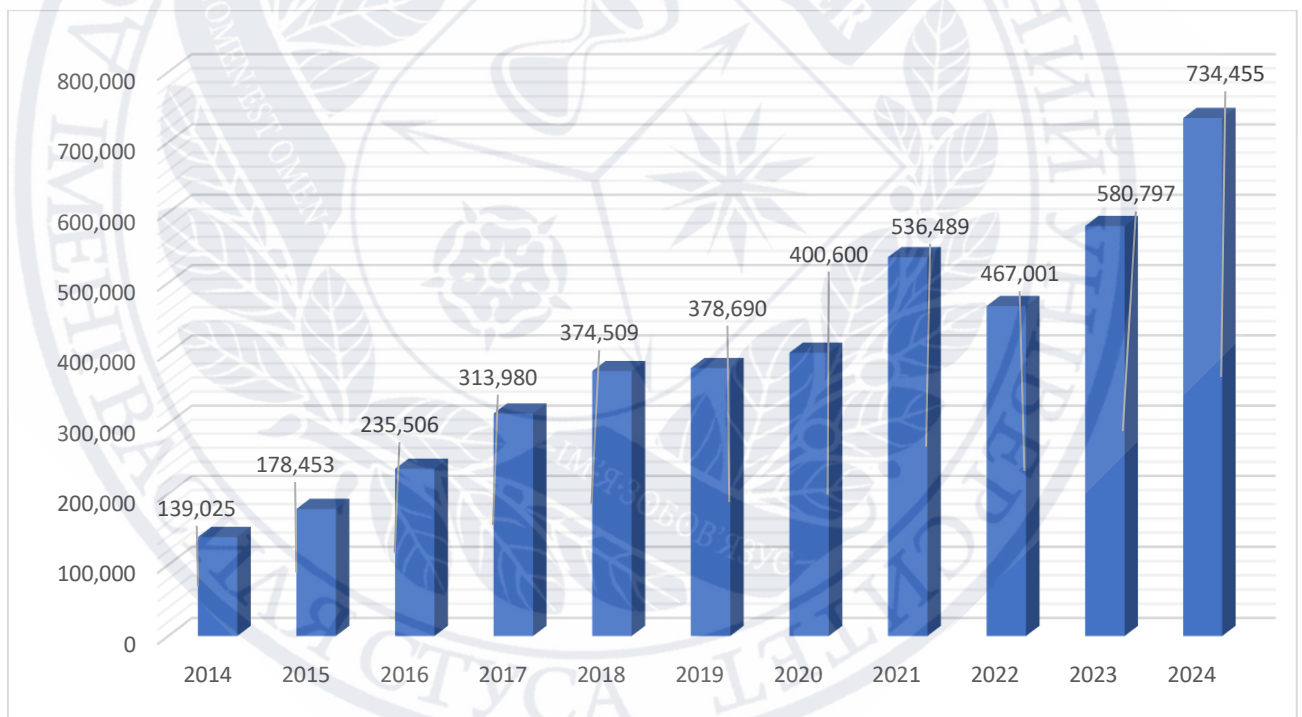


Рисунок 2.1 – Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету за період 2014-2024 рр., млн. грн.

Джерело: сформовано автором на основі [50]

ПДВ займає центральне місце у структурі податкових надходжень державного бюджету, формуючи понад третину всіх доходів держави. Його динаміка за 2014–2024 рр. демонструє чітку тенденцію до зростання, попри наявність кризових періодів, що свідчить про високу стійкість цього податку до

макроекономічних коливань та ефективність заходів із вдосконалення податкового адміністрування.

Починаючи з 2015 року, після впровадження СЕА ПДВ, надходження зросли більш ніж на 25 % порівняно з попереднім роком [62]. Цей результат зумовлений переходом до електронної моделі обліку податкових зобов'язань, яка дала змогу мінімізувати схеми ухилення.

У період 2016–2019 рр. темпи зростання надходжень залишалися стабільними, у середньому 15–18 % щороку, що відображало поступове розширення бази оподаткування, зростання обсягів споживання та стабілізацію макроекономічних показників після кризи 2014 року. Паралельно відбувалося вдосконалення процедур податкового контролю, зокрема запровадження системи блокування ризикових податкових накладних, що обмежило можливості для фіктивного кредитування ПДВ [51].

У 2020 році темпи приросту уповільнилися на 6 %, що було прямим наслідком економічних наслідків пандемії COVID-19. Обмеження ділової активності, скорочення імпорту та зменшення внутрішнього попиту призвели до тимчасового зниження ефективності фіскальних надходжень. Водночас, навіть у цей період держава зберегла позитивну динаміку, що пояснюється підвищенням ефективності електронного адміністрування та зростанням фіскальної дисципліни платників.

Найвищі темпи приросту зафіксовано у 2021 році, коли надходження збільшилися майже на 34 %. Це пов'язано із постпандемічним відновленням економіки, пожвавленням зовнішньої торгівлі та внутрішнього споживчого ринку. Проте у 2022 році спостерігається спад приблизно на 13 %, що безпосередньо пов'язано з початком повномасштабної війни, скороченням виробництва, порушенням логістичних ланцюгів і тимчасовими податковими пільгами для бізнесу у воєнний період.

Починаючи з 2023 року, відновлення економічної активності, збільшення частки імпортних операцій і підвищення рівня цін сприяли різкому відновленню динаміки надходжень. Зростання у 2024 році перевищило 25 %, що свідчить про

поступову адаптацію економіки до воєнних умов, стабілізацію податкових процесів і підвищення ефективності адміністрування.

Загалом за десятирічний період обсяг надходжень ПДВ збільшився більш ніж у 5 разів, що є свідченням як фіскальної ролі цього податку, так і підвищення ефективності державного контролю. Що стосується структури надходжень ПДВ до державного бюджету, дані наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Структура надходжень ПДВ до державного бюджету України у 2020–2024 рр.

Рік	ПДВ з вітчизняних товарів, млн грн	ПДВ з імпортних товарів, млн грн	Разом ПДВ, млн грн	Частка ПДВ в податкових надходженнях, %*
1	2	3	4	5
2020	126 486,60	274 113,50	400 600,10	37,23%
2021	155 774,80	380 714,40	536 489,20	41,37%
2022	213 948,00	253 053,00	467 001,00	26,13%
2023	214 639,30	366 158,00	580 797,30	21,73%
2024	268 327,90	466 127,50	734 455,40	23,52%

Джерело: сформовано автором на основі [8]

У 2020–2024 рр. надходження ПДВ демонструють виразну динаміку з характерними коливаннями як у розрізі джерел формування, так і за часткою у загальних податкових доходах державного бюджету. Загальний обсяг ПДВ за аналізований період зріс з 400,6 млрд грн у 2020 р. до 734,5 млрд грн у 2024 р., що свідчить про суттєве розширення податкової бази та збільшення податкових надходжень. Водночас структура цих надходжень характеризується нерівномірним співвідношенням між внутрішнім та імпортним компонентами. Для більш детального аналізу зобразимо діаграму

ПДВ з вітчизняних товарів у 2020 р. становив 126,5 млрд грн, поступово збільшуючись до 268,3 млрд грн у 2024 р. Темпи зростання внутрішніх надходжень у середньому перевищували динаміку інфляційних процесів, що може свідчити як про поступове відновлення економічної активності, так і про підвищення ефективності адміністрування податку. Особливо показовим є

стрибок у 2022 р. (до 213,9 млрд грн), який відбувався на тлі воєнного стану та структурних зрушень у внутрішньому виробництві.

Надходження ПДВ з імпорتنих товарів, незважаючи на тимчасове зниження у 2022 р. до 253,1 млрд грн, у 2023 р. швидко відновилися та сягнули 366,2 млрд грн, а у 2024 р. зросли до 466,1 млрд грн. Таке відновлення імпортного сегмента відображає адаптацію зовнішньоекономічної діяльності до умов воєнного часу, активізацію імпортних поставок та поступову стабілізацію логістичних ланцюгів.

Частка ПДВ у загальних податкових надходженнях коливалася більш контрастно. Якщо у 2020–2021 рр. вона перевищувала 37–41 %, то у 2022 р. різко знизилася до 26,1 %, що відображає як скорочення зовнішньої торгівлі, так і переорієнтацію фіскальної системи на інші джерела доходів в умовах війни. У 2023–2024 рр. частка податку продовжила знижувальну тенденцію, досягнувши 23,5 % у 2024 р., що може бути наслідком одночасного зростання інших податкових надходжень, зокрема військового збору та податку на прибуток.

У цілому отримані результати засвідчують високий рівень чутливості надходжень ПДВ до макроекономічних та політичних чинників. Поступове відновлення імпортного сегмента при одночасному зростанні внутрішнього споживання формує потенціал для стабілізації податкових надходжень у середньостроковій перспективі. Однак збереження воєнних ризиків та зміни у податковій політиці потребують подальшого вдосконалення механізмів адміністрування ПДВ і посилення контролю за його надходженням.

Доцільно, також, розглянути показники частки ПДВ із вітчизняних товарів у загальних податкових надходженнях державного бюджету за 2020–2024 рр., адже вони свідчать про суттєві структурні зрушення у формуванні доходів бюджету (рис. 2.2)

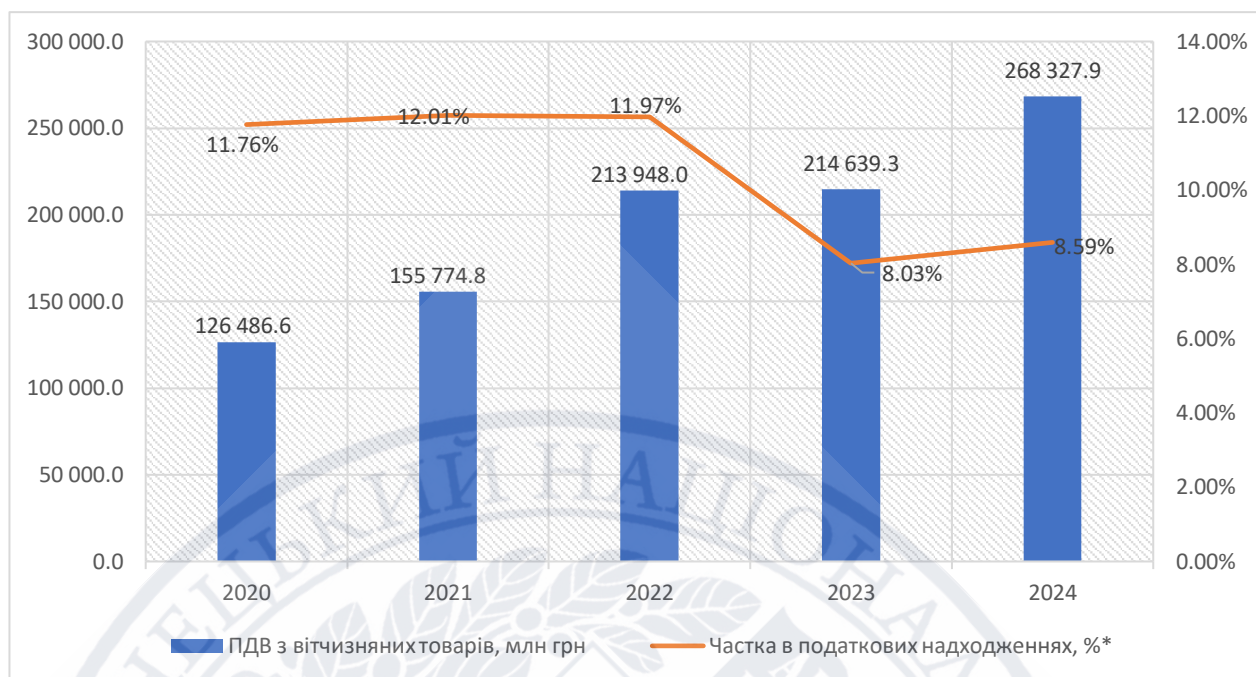


Рисунок 2.2 – Динаміка частки ПДВ із вітчизняних товарів у загальних податкових надходженнях державного бюджету за 2020–2024 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [8]

Незважаючи на абсолютне зростання надходжень цього податку, його частка у загальних податкових доходах демонструє тенденцію до зниження з 11,76 % у 2020 р. до 8,59 % у 2024 р. Така динаміка пояснюється низкою як макроекономічних, так і податково-адміністративних чинників.

У 2020–2021 рр. спостерігалось незначне зростання частки ПДВ із внутрішніх операцій (до 12,01 %), що було наслідком поступового відновлення внутрішнього ринку після пандемії COVID-19 та пожвавлення споживчого попиту. Крім того, у цей період активно вдосконалювалися електронні механізми адміністрування, що сприяло детінізації окремих секторів економіки.

У 2022 р. частка податку залишалася відносно стабільною (11,97 %), проте вже у 2023 р. спостерігається різке зниження до 8,03 %, що зумовлено впливом повномасштабної війни. Значна частина промислових підприємств припинила або скоротила діяльність, знизився обсяг реалізації продукції всередині країни, а також відбулося переміщення фіскального навантаження на імпортерний сектор. Крім того, уряд у 2022–2023 рр. запровадив низку тимчасових податкових пільг для підтримки вітчизняного виробництва, зокрема відстрочки податкових

зобов'язань і звільнення окремих галузей (аграрного сектору, оборонної промисловості) від сплати ПДВ у межах державних замовлень.

Незважаючи на поступове відновлення економічної активності у 2024 р., частка ПДВ із вітчизняних товарів зросла лише до 8,59 %, що свідчить про повільне відновлення внутрішнього ринку порівняно з динамікою імпортного сектору. Одним із ключових факторів такого розриву є структурна зміна економіки у бік товарів критичного імпорту, що формують більшу частку ПДВ при ввезенні, а також висока інфляція споживчих цін, яка збільшує номінальні податкові надходження, але не покращує пропорції між внутрішнім і зовнішнім компонентами.

Таким чином, зниження частки ПДВ з вітчизняних товарів у загальних податкових надходженнях є індикатором посилення імпортозалежності української економіки та наслідком структурних деформацій у виробничому секторі. Це також свідчить про потребу підтримки внутрішнього виробництва та гармонізації податкової політики з нормами ЄС, зокрема у частині стимулювання локального виробництва через механізми прискореного відшкодування ПДВ і податкових кредитів для підприємств, що здійснюють інвестиції у виробництво. Подальше відновлення частки цього податку можливе лише за умови зміцнення промислового потенціалу, розвитку малого і середнього бізнесу та забезпечення стабільності податкового середовища в умовах воєнної економіки.

Як ми зрозуміли, значну роль у формуванні доходів державного бюджету відіграють надходження ПДВ із імпортних товарів, які традиційно становлять одну з найстабільніших та найвагоміших складових податкових надходжень. У структурі фіскальних ресурсів України саме ПДВ з імпорту виступає індикатором рівня зовнішньоекономічної активності, торговельного балансу та залежності національної економіки від імпортних товарів. Відповідна динаміка відображає не лише тенденції споживчого попиту на імпорт, але й вплив валютно-курсової політики, митного регулювання та умов міжнародної торгівлі. (рис. 2.3)



Рисунок 2.3 – Динаміка частки ПДВ з імпорту товарів у загальних податкових надходженнях державного бюджету за 2020–2024 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [8]

У 2020–2021 рр. спостерігалася істотне зростання обсягів імпорту ПДВ та його частки в податкових надходженнях - із 25,5% до 29,4%. Це було пов'язано з поступовим відновленням світової торгівлі після пандемії COVID-19, активізацією імпорту споживчих і промислових товарів, а також стабілізацією курсу гривні. Крім того, у цей період держава удосконалила електронні митні процедури, що сприяло підвищенню прозорості декларування імпорту та скороченню тіньових схем при розмитненні товарів.

Однак у 2022 р. частка ПДВ з імпорту різко знизилася до 14,2 %, що пояснюється насамперед воєнною агресією РФ проти України, значним падінням обсягів імпорту через руйнування логістичних ланцюгів, скорочення попиту на імпортні товари, обмеження валютних операцій та переорієнтацію економічної політики держави на підтримку внутрішнього виробництва. Внаслідок цього обсяги імпорту зменшилися, що прямо позначилося на фіскальній базі ПДВ.

У наступні роки, 2023–2024 рр. відбулося поступове відновлення показників. Попри те, що частка імпорту ПДВ у загальних податкових надходженнях залишалася нижчою порівняно з довоєнним рівнем, абсолютні обсяги надходжень демонстрували позитивну тенденцію зростання. Це свідчить

про адаптацію економіки до умов воєнного часу, відновлення логістичних маршрутів, розширення імпорту товарів критичного попиту та активізацію внутрішнього споживання.

Таким чином, аналіз засвідчує, що імпортний ПДВ залишається ключовим джерелом наповнення державного бюджету, однак його динаміка є надзвичайно чутливою до змін у зовнішньоекономічному середовищі.

2.2 Регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ в Україні

Ефективне адміністрування ПДВ залежить не лише від загального стану економіки, але й від структури виробництва та споживання в окремих галузях. Саме тому дослідження динаміки оподаткованого обсягу постачання товарів та послуг у розрізі видів економічної діяльності дозволяє оцінити вплив окремих секторів на надходження ПДВ, виявити структурні зрушення та визначити напрями податкової політики. Аналіз галузевої динаміки є особливо важливим у контексті воєнного стану, коли різні сегменти економіки демонструють неоднорідність темпів відновлення та адаптації до кризових умов. (таблиця 2.2)

Таблиця 2.2 – Галузевий аналіз надходження ПДВ до бюджету

Оподаткований обсяг постачання, млрд. грн.						
Галузь		Роки				
		2020	2021	2022	2023	за 9м. 2024
1	2	3	4	5	6	7
A	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	601	799,5	550,8	759,3	616,5
B	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	277,4	429,9	327,3	472,5	363,7
C	Переробна промисловість	1430,5	1855,6	1253,9	1823,2	1576,6
D	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	837	1504,8	1438,4	1767,4	1497,5
F	Будівництво	481,6	626,5	229,1	408,4	308,5
G	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	4056,9	5212,1	3368,5	5072,8	4279,3
H	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	470,8	521,8	405,3	496,7	434,3

Джерело: сформовано автором на основі [9]

На підставі даних про оподаткований обсяг постачання за 2020–2023 рр. (млн грн) можна простежити такі основні тенденції:

Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів (G) традиційно забезпечує найбільший обсяг оподаткованих операцій. У 2023 р. показник досяг 5 072,82 млрд грн, що на 1 015,90 млрд грн (25,04 %) більше, ніж у 2020 р. Хоча у 2022 р. спостерігалось суттєве падіння (до 3 368,51 млрд грн), галузь швидко відновила, що свідчить про високу еластичність споживчого ринку.

Переробна промисловість (C) залишається другим за значенням сектором, демонструючи зростання з 1 430,50 млрд грн у 2020 р. до 1 823,16 млрд грн у 2023 р. Абсолютний приріст становив 392,66 млрд грн (27,45 %), що відображає поступове відновлення виробничих потужностей після падіння у 2022 р.

Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (D) показало найвищий темп зростання: оподаткований обсяг збільшився з 836,99 млрд грн у 2020 р. до 1 767,40 млрд грн у 2023 р., що відповідає відносному приросту 111,16 %. Таке стрімке зростання зумовлене як підвищенням тарифів, так і збільшенням попиту на енергоресурси.

Сільське, лісове та рибне господарство (A) також демонструє позитивну динаміку, збільшивши оподаткований обсяг на 158,35 млрд грн (26,35 %) у 2023 р. порівняно з 2020 р., попри зниження у 2022 р. через вплив воєнних дій.

Добувна промисловість і розроблення кар'єрів (B) зросла на 195,11 млрд грн (70,35 %), що свідчить про активізацію видобувних процесів та відновлення попиту на сировину.

Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність (H) демонструє помірне зростання (на 25,97 млрд грн або 5,52 %), що пояснюється частковим відновленням логістичних ланцюгів та адаптацією транспортної інфраструктури до нових умов.

Будівництво (F) є єдиною галуззю зі зниженням обсягів оподаткованих поставок. У 2023 р. показник становив 408,37 млрд грн проти 481,60 млрд грн у 2020 р., абсолютне відхилення – 73,23 млрд грн (15,2 %). Це відображає скорочення інвестиційної активності та уповільнення реалізації будівельних проєктів через воєнний стан і економічну нестабільність.

Таким чином, структура надходжень ПДВ у розрізі галузей демонструє як загальне відновлення економіки після кризових періодів, так і збереження високої ролі торгівлі та переробної промисловості у формуванні податкових надходжень. Найбільш динамічним є енергетичний сектор, що потребує подальшого моніторингу в контексті цінової політики та забезпечення енергетичної безпеки.

Після розгляду оподаткованого обсягу постачання важливим етапом є аналіз фактичної суми ПДВ до сплати, адже саме цей показник відображає реальний внесок галузей у формування доходної частини державного бюджету. На відміну від бази оподаткування, яка демонструє потенційні можливості, ПДВ до сплати враховує вплив податкових пільг, відшкодувань та специфіку діяльності окремих секторів економіки. Це дозволяє оцінити ефективність адміністрування податку та визначити галузі, що формують найбільшу частку бюджетних надходжень (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Динаміка сплачених сум ПДВ по галузям за 2020-2024рр., млрд. грн.

Сума пдв до сплати, млрд. грн.						
Галузь		2020	2021	2022	2023	за 9м. 2024
1	2	3	4	5	6	7
A	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	27,32	22,69	14,37	16,82	14,87
B	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	27,47	37,41	32,44	34,09	21,37
C	Переробна промисловість	44,63	45,54	39,69	67,08	55,13
D	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	25,14	37,45	31,72	34,37	29,57
F	Будівництво	12,01	14,23	8,59	13,15	9,78
G	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	52,94	70,6	58,02	83,95	70,33
H	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	32,12	32,05	28,79	29,55	26,44

Джерело: сформовано автором на основі [9]

З таблиці можна зробити висновок, що розподіл надходжень ПДВ за галузями демонструє неоднорідність внеску різних секторів економіки у формування державного бюджету. Найбільшими платниками податку виступають промисловість, торгівля та транспортно-логістична сфера, що пояснюється їх високою часткою у ВВП та значними обсягами реалізації продукції і послуг.

Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів (G) стабільно займає провідне місце за обсягом сплаченого ПДВ. У 2023 р. надходження становили 83,95 млрд грн, що значно перевищує рівень 2020 р. (52,94 млрд грн). Це підтверджує домінуючу роль торгівлі у формуванні податкових надходжень. Традиційно промисловий сектор забезпечує найбільшу частку надходжень ПДВ. Це пов'язано з високим рівнем доданої вартості та значними обсягами експортно-орієнтованої продукції. Особливо вагомим є внесок металургії, машинобудування та виробництва будівельних матеріалів. Проте у кризові роки спостерігається зниження надходжень від промисловості через скорочення виробництва, проблеми із зовнішніми ринками та зростання собівартості продукції внаслідок енергетичної кризи.

Переробна промисловість (C) демонструє високу динаміку: після тимчасового зниження у 2022 р. (39,69 млрд грн), у 2023 р. показник зріс до 67,08 млрд грн. Це свідчить про відновлення виробничої активності та збільшення податкового навантаження в даному секторі. Галузь чутливо реагує на зміни споживчого попиту, рівень інфляції та купівельної спроможності населення. Зростання частки торгівлі у структурі ПДВ відображає тенденції до розвитку внутрішнього ринку, але водночас свідчить про залежність бюджетних надходжень від рівня споживчих витрат домогосподарств.

Добувна промисловість і розроблення кар'єрів (B) та постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (D) у 2021–2022 рр. забезпечували значні надходження (понад 30–37 млрд грн), однак у 2023 р. динаміка зросла помірніше. Це може бути наслідком зміни тарифної політики, коливань на ринку енергоресурсів і впливу воєнних ризиків.

Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність (Н) зберігає відносну стабільність, коливаючись у межах 28–32 млрд грн щороку, що свідчить про стійкий характер функціонування логістичної сфери. Галузь має стабільний внесок у надходження ПДВ, адже забезпечує обслуговування інших галузей. Воєнний стан і блокада морських портів негативно позначилися на його показниках, однак збільшення залізничних перевезень та розвиток альтернативних логістичних маршрутів частково компенсували втрати.

Сільське, лісове та рибне господарство (А) демонструє тенденцію до скорочення обсягів сплаченого ПДВ (з 27,32 млрд грн у 2020 р. до 16,82 млрд грн у 2023 р.). Попри вагому роль у структурі ВВП, аграрний сектор забезпечує відносно низький рівень надходжень ПДВ. Це пояснюється пільговим режимом оподаткування для окремих сільськогосподарських виробників, значною часткою експорту (який звільняється від ПДВ) та високим рівнем тінізації ринку. Водночас сільське господарство демонструє поступове зростання сплати ПДВ завдяки розвитку переробки та експорту продукції з більшою доданою вартістю.

Будівництво (F) є найменш вагомим платником ПДВ серед аналізованих галузей. Хоча у 2023 р. відбулося певне зростання до 13,15 млрд грн, у порівнянні з іншими секторами внесок будівельної галузі залишається мінімальним, що пов'язано зі скороченням інвестиційної активності у воєнний період.

Таким чином, структура ПДВ до сплати підтверджує ключову роль торгівлі та переробної промисловості у наповненні бюджету, а також виявляє проблемні галузі, зокрема будівництво та аграрний сектор, які демонструють відносно низькі та нестабільні показники надходжень. Це підкреслює важливість адресного підходу у податковій політиці для стимулювання ефективності різних сфер економіки.

Попередній аналіз стосувався оподаткованого обсягу постачання, який відображає масштаби діяльності галузі, але не завжди прямо корелює з надходженнями ПДВ. Це пояснюється пільгами, специфікою оподаткування (наприклад, експорт), рівнем тінізації. Та проаналізували суму ПДВ до сплати, яка є результатом перерахунку податкових зобов'язань з урахуванням пільг і

відшкодувань. Тому вона може відрізнятися від динаміки обсягів постачання, адже у деяких секторах великі обороти не означають високі податкові надходження, як у агросекторі.

Щоб зрозуміти повну картину, нам потрібно здійснити аналіз податкової ефективності по галузям, адже вона дозволяє оцінити, наскільки ефективно галузь трансформує свій економічний оборот у бюджетні надходження. Високе значення показника свідчить про низьку частку пільг, менший рівень тінізації та більшу «чистоту» оподаткування. Низькі значення – навпаки, сигналізують про ризики оптимізації чи пільгові режими (рис. 2.4).

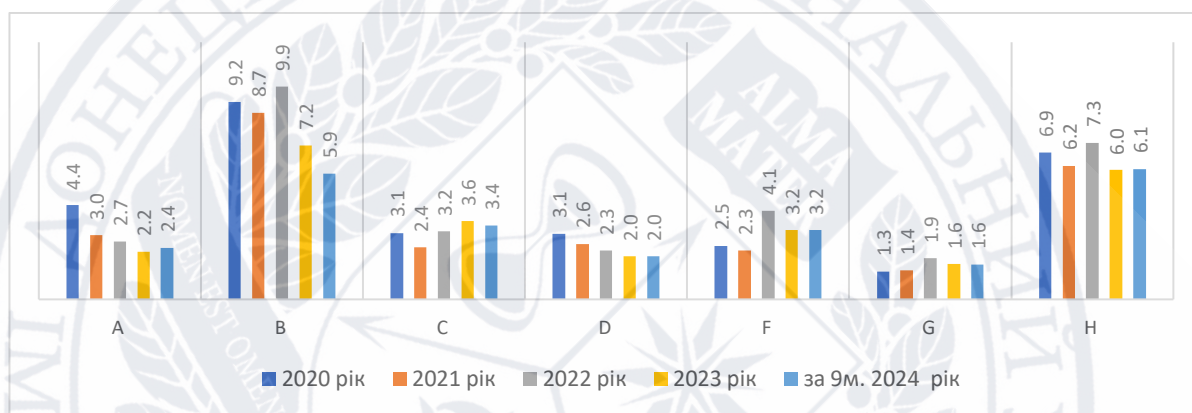


Рисунок 2.4 – Податкова ефективність з ПДВ по галузям за 2020- 9 місяців 2024 року

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Аналіз даних свідчить, що податкова ефективність сплати ПДВ істотно відрізняється між окремими секторами економіки. Сільське господарство демонструє помітне зниження ефективності: з 4,39% у 2020 році до 2,23% у 2023 році, що пояснюється широким застосуванням пільг, звільненням експорту від ПДВ та високим рівнем тінізації оборотів. Добувна промисловість, навпаки, зберігає лідерство за податковою віддачею, навіть попри зниження показника з 9,22% до 7,17%, вона залишається найбільш «прозорою» у частині формування надходжень. Переробна промисловість характеризується позитивною динамікою, податкова ефективність зросла з 3,10 % до 3,64 %, що свідчить про поступове відновлення внутрішнього попиту та підвищення податкової дисципліни. Натомість енергетика показує зворотну тенденцію, так як

ефективність зменшилась з 3,07 % до 2,01 %, що може бути наслідком державного регулювання тарифів, дотацій та відстрочок платежів. У будівництві простежується покращення, зростання ефективності з 2,49 % до 3,23 % відображає скорочення тіньових схем і підвищення прозорості галузі. Торгівля, незважаючи на найбільші абсолютні суми ПДВ до сплати, залишається найменш ефективною, адже показник піднявся лише з 1,31 % до 1,64 %, що зумовлено масовим використанням ФОП та поширеними оптимізаційними схемами. Транспорт і логістика демонструють стабільно високий рівень попри зниження з 6,85 % до 6,03 %, що не змінило їхнього статусу однієї з найефективніших галузей після добувної промисловості.

Загалом, результати аналізу дозволяють зробити висновки, що найбільший обсяг оподаткованого постачання формується торгівлею, проте реальна податкова віддача цієї галузі залишається найнижчою, що свідчить про значні прогалини у боротьбі з тінізацією. Добувна промисловість і транспорт, хоча й поступаються за обсягами оборотів, забезпечують стабільно високий рівень податкової ефективності та фактично формують якісні ПДВ-надходження. Переробна промисловість і будівництво показують позитивні тенденції до зростання прозорості, тоді як сільське господарство та енергетика навпаки, демонструють зниження ефективності, що потребує перегляду механізмів пільг та адміністрування. Отже, загальний аналіз дозволив зрозуміти, що структура формування ПДВ в Україні є неоднорідною, так як одні галузі виступають головними донорами бюджету, тоді як інші залишаються недооціненими через низьку податкову віддачу та значний рівень тінізації.

У структурі податкових надходжень від ПДВ окремі галузі економіки відіграють другорядну роль, формуючи мінімальні обсяги платежів до бюджету. Проте їхній аналіз є важливим з огляду на те, що вони відображають специфіку суспільно значущих сфер – освіти, охорони здоров'я, культури, спорту та соціальних послуг. Для таких галузей характерне широке використання податкових пільг, бюджетне фінансування або дотації, що знижує їхню податкову віддачу. Оцінка динаміки ПДВ у цих секторах дозволяє визначити

ступінь їхньої участі у формуванні доходів держави та виявити потенційні резерви для підвищення прозорості оподаткування (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Динаміка суми ПДВ (млн. грн) та податкової ефективності (%) сплачені різними галузями економіки.

Галузь	Роки									
	2020		2021		2022		2023		за 9м. 2024	
	До сплати	%	До сплати	%	До сплати	%	До сплати	%	До сплати	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Освіта	426,5	12,88	485,50	12,07	297,60	11,93	440,60	11,92	429,70	12,24
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	530,8	8,30	817,90	8,89	532,60	9,03	777,80	8,80	786,90	9,43
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	309,9	6,15	390,20	4,82	133,10	4,36	266,40	3,83	320,50	4,27
Надання інших видів послуг	314,3	7,26	381,70	6,96	222,80	8,73	351,30	8,34	328,30	6,96

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Аналізуючи показники, які наведені в таблиці, ми розуміємо, що освіта демонструє стабільно низькі суми сплаченого ПДВ (у межах 297–485 млн грн за аналізований період). Податкова ефективність коливається у діапазоні 11,9–12,9 %, що є найвищим показником серед розглянутих «малоприбуткових» галузей. Це пояснюється тим, що значна частина освітніх послуг надається приватними структурами, які оподатковуються за загальною системою. Водночас ключові заклади освіти мають пільговий статус, що обмежує зростання надходжень.

Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги забезпечує обсяги ПДВ у межах 530–817 млн грн, а податкова ефективність поступово зростає з 8,3% у 2020 році до 9,4% у 2024 році. Це свідчить про активізацію приватних медичних закладів і поступове скорочення тіньових розрахунків. Водночас бюджетні лікарні та соціальні установи залишаються малоефективними платниками через державне фінансування і пільгові умови оподаткування.

Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок мають найнижчий рівень податкової ефективності серед усіх галузей (зниження з 6,15% у 2020 році до

3,83% у 2023 році, з невеликим зростанням до 4,27% у 2024 році). Суми ПДВ є вкрай незначними – лише 133–390 млн грн у різні роки. Причиною цього є низький відсоток комерції у галузі, високий рівень готівкових розрахунків та значна частка діяльності, що звільняється від оподаткування (державні культурні та спортивні програми).

Надання інших видів послуг забезпечує 222–381 млн грн ПДВ за роками, з ефективністю у межах 6,9–8,7%. Спостерігається відносна стабільність, проте загальні суми залишаються низькими, що пов'язано з дрібнодрібним бізнесом у сфері побутових та індивідуальних послуг, де поширена оптимізація та робота без офіційної реєстрації.

Аналіз галузей, які генерують найменші обсяги ПДВ до сплати, свідчить про їхню обмежену роль у формуванні бюджету. Освіта та охорона здоров'я, незважаючи на суспільну значимість, залишаються галузями з переважно пільговим режимом оподаткування. Найнижчі показники ефективності демонструють культура, спорт і розваги, що вказує на критичну залежність цієї сфери від тіньових механізмів та державної підтримки. Галузь надання інших послуг зберігає відносну стабільність, проте її внесок у доходи бюджету є незначним. У сукупності ці дані підтверджують, що податкове навантаження в Україні сконцентоване на промисловості, енергетиці, торгівлі та транспорті, тоді як соціально-культурні сектори виконують переважно непрямі функції, не будучи значними донорами бюджету.

2.3 Оцінка відповідності української системи ПДВ нормам законодавства ЄС

Так як ПДВ є одним з найпоширеніших непрямих податків у світі, він входить до податкових систем більшості країн, оскільки забезпечує стабільні податкові надходження, сприяє економічному зростанню та ефективно розподіляє податковий тягар між учасниками ринку. Наразі ПДВ застосовується у понад 170 країнах світу, включаючи всі держави-члени Європейського Союзу та більшість країн Азії, Латинської Америки та Африки. У США податок не

використовується на національному рівні, але кілька штатів прийняли подібні механізми оподаткування. Основна ідея ПДВ полягає в оподаткуванні доданої вартості на кожному етапі виробництва та продажу товарів і послуг. Податки накладаються на кожному етапі бізнес-процесу, але кінцевий тягар несе споживач.

Однією з основних проблем адміністрування ПДВ в усьому світі є шахрайство, яке призводить до значних втрат бюджетних надходжень. Незважаючи на посилення контролю з боку податкових органів, зловмисники продовжують використовувати різні схеми ухилення від сплати ПДВ. Основні з них включають карусельні схеми, фіктивні операції та зловживання механізмом відшкодування ПДВ (рис. 2.5).

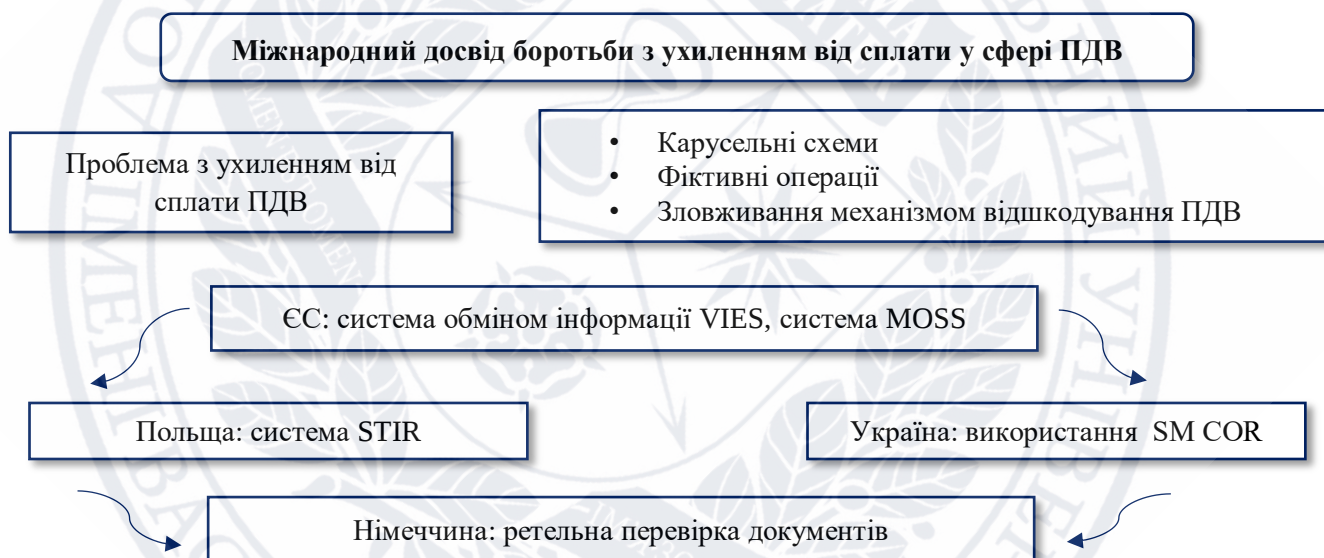


Рисунок 2.5 - Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від сплати ПДВ

Джерело: сформовано автором

Карусельне шахрайство є однією з найпоширеніших схем ухилення від сплати ПДВ, особливо в Європейському Союзі. Уряди багатьох країн протидіють карусельним схемам, посилюючи контроль за транскордонними операціями та впроваджуючи цифрові інструменти моніторингу. Наприклад, ЄС активно використовує систему VIES, яка дозволяє трейдерам перевіряти номери ПДВ своїх національних контрагентів, а також запровадив механізм розщеплення платежів для мінімізації ризику шахрайського відшкодування.

Іншим поширеним способом уникнення сплати ПДВ є проведення фіктивних операцій через «транзитні» компанії, які насправді не постачають товари чи послуги, а лише створюють видимість підприємницької діяльності. Такі компанії часто використовуються для отримання штучного податкового кредиту, що дозволяє легальному бізнесу мінімізувати свої податкові зобов'язання.

Польща, зокрема, активно використовує систему STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej) для аналізу фінансових операцій та виявлення підозрілих транзакцій. В Україні для боротьби з фіктивними компаніями запроваджено систему моніторингу ризикових податкових накладних (SM COR), яка може автоматично блокувати податкові накладні за наявності ознак фіктивності.

Механізм відшкодування ПДВ є важливим інструментом підтримки експортерів та компаній, що інвестують у виробництво, але водночас він є одним з найбільш легкодоступних для зловживань. Основні схеми ухилення в цій сфері включають: завищення податкового кредиту шляхом створення фіктивних операцій з «придбання» товарів і послуг; фальсифікацію документів, які нібито є експортними операціями, що дають право на відшкодування ПДВ; створення документів для отримання відшкодування, коли товари фактично не були поставлені.

Загрози включають шахрайську співпрацю між компаніями, які створюють документи для отримання відшкодування, коли товари фактично не були поставлені. У відповідь на ці загрози країни вживають заходів для автоматизації адміністрування, комп'ютеризації документообігу та посилення відповідальності за незаконне відшкодування.

Наприклад, у Німеччині податкові органи проводять ретельну перевірку документів перед тим, як відшкодувати кошти, а у Великій Британії за нецільове використання бюджетних коштів накладаються штрафи. В Україні для боротьби з шахрайством у сфері відшкодування ПДВ запроваджено електронну систему реєстрації та моніторингу ризиків для заяв на відшкодування ПДВ [29].

Система ПДВ базується на низці ключових принципів, які гарантують її ефективність та справедливість (рис. 2.6):



Рисунок 2.6 – Ключові принципи податку на додану вартість

Незважаючи на загальні принципи роботи, існують значні відмінності в адмініструванні ПДВ між країнами. Основні підходи до адміністрування ПДВ включають європейську, азійську та північноамериканську моделі, а також досвід країн, що розвиваються.

Європейський Союз (ЄС) має гармонізовану систему ПДВ, що базується на загальних правилах, викладених у Директиві 2006/112/ЄС [32]. Для управління транскордонними операціями використовується електронна система обміну інформацією VIES (VAT Information Exchange System). Крім того, подання декларацій у цифровому форматі є обов'язковим, а управління транскордонними операціями здійснюється за допомогою механізму MOSS (Mini One Stop Shop), що спрощує адміністрування для компаній, які працюють у кількох країнах ЄС.

Азійські країни мають унікальні підходи до адміністрування ПДВ. Китай впровадив електронні рахунки-фактури, що зменшило податкове шахрайство.

Японія застосовує податок на споживання зі складною структурою ставок, а Індія – систему GST, яка об'єднує кілька непрямих податків, спрощуючи адміністрування.

У США немає федерального ПДВ, але діє податок з продажів, який не передбачає податкових кредитів. У Канаді існує федеральний GST і провінційний PST, об'єднаний у деяких регіонах у «Гармонізований податок з продажів» (HST), що врівноважує надходження між бюджетами.

Країни, що розвиваються, також мають свої особливості. Грузія спростила адміністрування ПДВ, зменшивши бюрократію, а Польща впроваджує розщеплені платежі для зниження шахрайства. Україна може вдосконалити адміністрування ПДВ, використовуючи міжнародний досвід, зокрема цифровізацію, посилений контроль і гармонізацію зі світовими стандартами.

Податкові махінації у сфері податку на додану вартість становлять серйозну проблему для податкової системи України, оскільки вони призводять до значних втрат державного бюджету через незаконне бюджетне відшкодування. У 2017–2023 рр. Державна податкова служба України здійснювала заходи з виявлення підприємств реального сектору економіки, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Про результати роботи ДПС з відпрацювання підприємств реального сектору економіки, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування

Показники	Роки							на 01.09.2024
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
1. Виявлено вигодонабувачів, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування, зокрема:								
кількість вигодонабувачів	1 000	3756	8 522	5 907	5 201	3 041	1 984	1 774
сума операцій, пов'язаних зі ПК	6 776	11 155	27 510	24 504	29 945	10 647	12 595	8 144
2. Перевірки вигодонабувачів, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування, зокрема:								
кількість здійснених перевірок	3 868	3223	3 014	1 568	3115	1 127	1 086	1 301

Продовження таблиці 2.3

Показники	Роки							на 01.09.2024
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
2. Перевірки вигодонабувачів, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування, зокрема:								
донараховано за результатами перевірок	7 737	5 399	5 644	2 690	9 027	2 668	2 171	2 259
зокрема податку на прибуток підприємств	-	-	-	591	2 587	927	687	603
зокрема ПДВ	7 737	5 399	5 644	2 103	3 995	1 165	1 033	1 183
зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	-	-	-	400	7 288	965	379	423
зменшено податковий кредит з ПДВ	1 414	988	783	1 254	4 217	1 736	756	1 002
зменшено бюджетне відшкодування з ПДВ	623	242	133	333	2 638	838	1 107	173
ПДВ								
надійшло до бюджету за результатами перевірок	391	193	212	122	359	126	148	94

Джерело : сформовано автором на основі [13]

Кількість виявлених вигодонабувачів зросла у 2019 р. у 8,5 раза порівняно з 2017 р., що свідчить про активізацію схем мінімізації податкових зобов'язань. Надалі спостерігається тенденція до зменшення цього показника, і в 2023 р. він знизився на 76,7% відносно пікового значення 2019 р. Це пояснюється посиленням контролю, змінами у законодавстві та військовими діями, які вплинули на економічну активність підприємств (рис. 2.7).



Рисунок 2.7 – Виявлено вигодонабувачів, які скористалися схемним ПК

Джерело : сформовано автором на основі [13]

Сума операцій, пов'язаних із податковим кредитом, досягла максимуму в 2021 р., збільшившись у 4,4 раза порівняно з 2017 р. У 2022 р. вона різко скоротилася на 64,4 %, що, ймовірно, пов'язано зі зменшенням масштабів тіньових схем внаслідок руйнації бізнес-процесів у період війни. У 2023 р. показник зріс на 18,3 % порівняно з 2022 р., що може свідчити про адаптацію бізнесу до нових умов.

Кількість здійснених перевірок у 2017–2019 рр. знижувалася, проте в 2021 р. зросла на 98,6 % відносно 2020 р. Це свідчить про посилення контролю за податковими зловживаннями. У 2022 р. спостерігається скорочення перевірок на 63,8 %, а в 2023 р. їх кількість дещо зросла. (рис. 2.8)

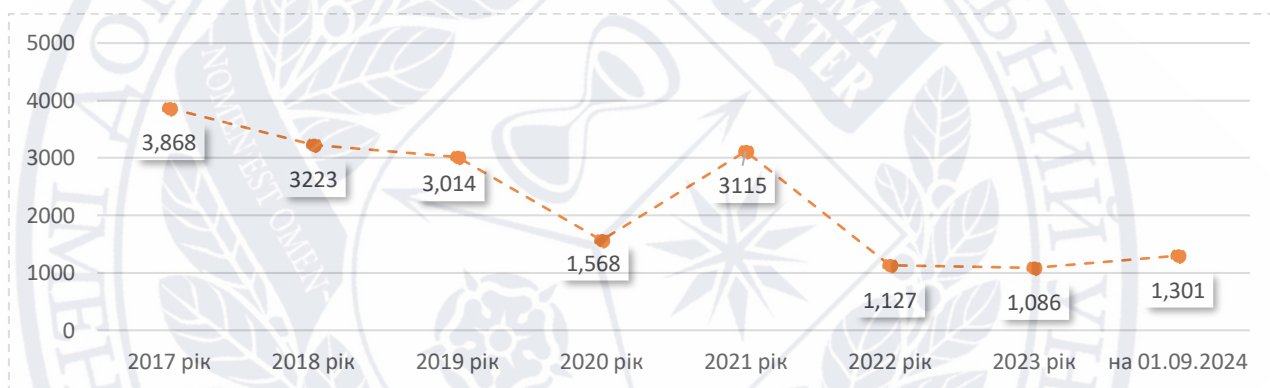


Рисунок 2.8 – Динаміка здійснення перевірок за 2017–2024 рр.

Джерело : сформовано автором на основі [13]

Сума донарахувань за результатами перевірок коливалася, досягнувши піку в 2021 р. (+235,7% до 2020 р.), що свідчить про виявлення значних сум ухилення від оподаткування. У 2022–2023 рр. цей показник суттєво скоротився через зменшення масштабів перевірок і зниження економічної активності.

Податковий кредит із ПДВ, зменшений за результатами перевірок, різко зріс у 2021 р. (+236,3% до 2020 р.), що може свідчити про масштабність схемного кредиту в попередніх періодах. У 2022 р. він зменшився на 58,8%, а в 2023 р. зріс на 32,6%, що може бути наслідком як відновлення економічної діяльності, так і появи нових схем ухилення.

Бюджетне відшкодування з ПДВ за перевітками зменшувалося нерівномірно, з піком у 2021 р. (+691,3% до 2020 р.). У 2022 р. скоротилося на 68,2%, проте в 2023 р. знову збільшилося на 32,1%.

Фактичні надходження до бюджету за результатами перевірок залишаються низькими порівняно з донарахованими сумами, що свідчить про проблеми з реальним стягненням донарахованих податкових зобов'язань. Загалом у 2023 р. цей показник знизився на 36,1% до рівня 2017 р.

Отже, динаміка виявлення та перевірок вигодонабувачів свідчить про циклічні зміни в ефективності податкового контролю. Зростання у 2019–2021 рр. змінюється скороченням у 2022 р., що пояснюється воєнними факторами та зміною економічної ситуації. Часткове відновлення у 2023 р. вказує на поступову адаптацію податкової служби до нових умов.

Аналіз динаміки оподаткованого обсягу постачання та результатів роботи ДПС свідчить про нестабільність податкових надходжень, зумовлену економічними змінами та впливом війни. Попри активну боротьбу з ухиленням від оподаткування, схемний податковий кредит залишається поширеною проблемою, хоча кількість вигодонабувачів і перевірок у 2023 р. зменшилася. Ефективність податкового контролю підтверджується значними сумами донарахувань, але їх реальне стягнення потребує подальшого удосконалення механізмів адміністрування ПДВ.

Висновки до розділу 2

У другому розділі проведено аналіз ефективності адміністрування ПДВ в Україні, що дозволив визначити основні тенденції у динаміці його надходжень та оцінити вплив економічних і політичних чинників на фіскальну стабільність.

ПДВ залишається провідним джерелом доходів державного бюджету, забезпечуючи понад третину усіх податкових надходжень. За 2014–2024 рр. обсяг надходжень зріс більш ніж у п'ять разів, що свідчить про поступове вдосконалення адміністрування та зниження рівня тінізації економіки. Важливим чинником цього зростання стало запровадження системи

електронного адміністрування (СЕА ПДВ), яка підвищила прозорість і контроль за розрахунками з бюджетом.

Разом із тим, надходження ПДВ залишаються чутливими до макроекономічних шоків. Пандемія COVID-19 та повномасштабна війна спричинили короткочасне зниження обсягів надходжень, однак у 2023–2024 рр. відбулося поступове відновлення фіскальної бази завдяки адаптації податкової системи до нових умов.

Аналіз структури показав, що понад 60 % надходжень формує імпорتنний ПДВ, тоді як частка податку з вітчизняних товарів скорочується. Це вказує на імпортозалежність економіки та необхідність стимулювання внутрішнього виробництва. Основними платниками ПДВ залишаються торгівля, переробна промисловість та енергетика, тоді як будівництво й аграрний сектор характеризуються нижчими обсягами сплати через пільгові режими та воєнні обмеження.

Отже, система адміністрування ПДВ в Україні демонструє позитивну динаміку розвитку, проте потребує подальшого вдосконалення. Основними напрямками підвищення ефективності є удосконалення аналітичних інструментів контролю, автоматизація процесів відшкодування, мінімізація ризикових операцій та гармонізація податкової політики з вимогами ЄС.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ З ЄВРОПЕЙСЬКИМИ СТАНДАРТАМИ

3.1. Концепція удосконалення механізму адміністрування ПДВ в умовах євроінтеграції

ПДВ є однією з ключових складових податкової системи України, яка забезпечує значну частку доходів державного бюджету та виступає важливим інструментом регулювання економічних процесів. В умовах євроінтеграційного курсу України особливої актуальності набуває питання удосконалення механізму адміністрування ПДВ, що має бути спрямоване на забезпечення прозорості, ефективності та гармонізації з нормами і практиками Європейського Союзу.

Ефективне адміністрування ПДВ є передумовою стабільного наповнення бюджету, зниження рівня тінізації економіки та створення рівних конкурентних умов для всіх суб'єктів господарювання. Водночас нинішня система адміністрування ПДВ в Україні характеризується низкою проблем: високим рівнем бюрократизації процедур, наявністю технічних збоїв у роботі СЕА ПДВ, складністю процесів реєстрації податкових накладних, а також ризиками шахрайства з податковими кредитами та незаконного відшкодування податку з бюджету.

З огляду на зазначене, доцільним є формування концепції вдосконалення механізму адміністрування ПДВ, яка ґрунтуватиметься на найкращих міжнародних практиках та враховуватиме специфіку національної економіки. Концепція має виступати системним документом, що визначає стратегічні напрями реформування адміністрування податку відповідно до вимог європейських стандартів.

Концепція являє собою план, який буде направляти до напрямку руху, задля досягнення мети. Концепція удосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість буде базуватись та спиратись на такі положення :

1. Основні принципи, на яких заснована концепція:
 - стабільності, що являє собою передбачуваність та незмінність основних норм податкового законодавства, що забезпечить довіру платників;
 - простоти та зручності, для спрощення процесу реєстрації, звітності та сплати податку для бізнесу;
 - справедливості, що забезпечить рівні умови для усіх суб'єктів господарювання та зменшить можливості для ухилення від сплати податку;
 - економічної ефективності, для зниження адміністративних витрат як для бізнесу так і для держави.
2. Адаптація податкового законодавства України до норм Європейського Союзу.
3. Автоматизація та цифровізація податкових процесів.
4. Посилення контролю за бюджетним відшкодуванням.
5. Спрощення податкового адміністрування для бізнесу.

Основною метою концепції є підвищення ефективності адміністрування ПДВ та зниження податкових махінацій шляхом цифровізації, гармонізації з європейськими стандартами та вдосконалення системи контролю.

Завданнями концепції виступають в першу чергу удосконалення автоматизованих системи для обробки податкових накладних, контролю операцій, запровадження оновленого програмного забезпечення для співробітників податкової інспекції, адже при наявності цих двох пунктів, ефективність підвищиться в рази. Усунути технічні недоліки, що призводять до збоїв та помилок у блокуванні податкових накладних.

Окрім цього важливим завданням є протидія незаконному відшкодуванню податку з бюджету, диференціація ставок податку, гармонізація вітчизняного податкового законодавства щодо ПДВ з країнами ЄС. Для досягнення мети має бути використано сукупність засобів та методів.

Отже, враховуючи вищезазначені моменти ми можемо запропонувати розробку концепції удосконалення механізму адміністрування ПДВ до бюджету (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Концепція удосконалення механізму адміністрування ПДВ

Джерело: сформовано автором

Як було зазначено раніше, податок на додану вартість належить до категорії найбільш вразливих до зловживань податків, що зумовлено його багатостадійною природою, складністю обліку податкового кредиту та можливістю фіктивного відшкодування з бюджету. Саме тому держава приділяє значну увагу вдосконаленню механізмів протидії шахрайству у сфері ПДВ. У табл. 3.1 наведено основні інструменти боротьби з податковими махінаціями, що використовуються в Україні.

Таблиця 3.1 – Заходи для боротьби із махінаціями у сфері ПДВ в Україні

Метод боротьби	Суть механізму	Очікуваний ефект
Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)	Автоматизоване обмеження податкового кредиту в межах сплачених сум	Зменшення можливостей для використання фіктивного кредиту
Система моніторингу ризикових операцій (СМКОР)	Автоматичне блокування реєстрації податкових накладних, що містять ризикові ознаки	Усунення схем із фіктивним кредитом
Камеральні перевірки	Автоматичний аналіз звітності, податкових накладних та контрагентів без виїзду на підприємство	Швидке виявлення підозрілих операцій
Документальні перевірки	Глибокий аудит підприємств, що заявляють великі суми відшкодування	Виявлення зловживань у фінансовій звітності
Розщеплений платіж (Split Payment)	Сплата ПДВ окремо на спеціальний рахунок	Зменшення схем виведення коштів
Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати ПДВ	Покарання за податкові злочини	Запобігання створенню фіктивних компаній

Одним із ключових елементів ефективної боротьби з податковим шахрайством є система електронного адміністрування ПДВ. Її впровадження стало важливим кроком до цифровізації податкового контролю та підвищення прозорості у відносинах між платниками і державою. Основною функцією СЕА ПДВ є автоматизоване управління формуванням податкового кредиту платників на підставі зареєстрованих податкових накладних. Такий механізм дозволяє здійснювати постійний контроль за відповідністю сум податкових зобов'язань і кредитів, мінімізує людський фактор і зменшує можливості для створення фіктивного податкового кредиту.

Разом з тим, ефективність СЕА ПДВ значною мірою залежить від технічної стабільності системи, рівня її інтеграції з іншими базами даних ДПС, а також від швидкості реагування на технічні збої. Однією з проблем залишається необґрунтоване блокування податкових накладних, що може створювати

додаткове адміністративне навантаження для сумлінних платників. Тому вдосконалення роботи СЕА ПДВ має передбачати запровадження системи інтелектуального аналізу даних для більш точного визначення ризикових операцій.

Ще одним важливим інструментом є Система моніторингу ризикових операцій (СМКОР), яка здійснює автоматичну оцінку податкових накладних у режимі реального часу. Основна мета цієї системи - виявлення та блокування сумнівних операцій до моменту формування фіктивного податкового кредиту. СМКОР функціонує за принципом ризик-орієнтованого підходу, коли реєстрація податкової накладної може бути тимчасово призупинена, якщо операція відповідає встановленим критеріям ризику. Проте для збереження балансу між контролем і зручністю бізнесу необхідно забезпечити прозорість критеріїв ризиковості та ефективну комунікацію між платниками і податковими органами.

Додатковими механізмами, що сприяють підвищенню ефективності адміністрування ПДВ, є камеральні та документальні перевірки, які дозволяють здійснювати багаторівневий контроль за правильністю нарахування та сплати податку. Камеральні перевірки забезпечують швидкий аналіз даних без втручання в діяльність підприємства, тоді як документальні - поглиблену оцінку господарських операцій із залученням первинних документів.

Особливу увагу слід приділити розщепленому платежу (Split Payment), який передбачає розділення суми платежу між основним рахунком підприємства та спеціальним рахунком для ПДВ. Такий механізм, широко застосовуваний у країнах ЄС, унеможливорює використання коштів, призначених для сплати податку, у тіньових операціях, тим самим знижуючи ризик ухилення від оподаткування.

Важливим інституційним елементом системи протидії шахрайству є також запровадження кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати ПДВ та створення фіктивних суб'єктів господарювання. Такі заходи підвищують рівень податкової дисципліни та створюють превентивний ефект щодо потенційних порушників.

Таким чином, концептуальний підхід до удосконалення механізму адміністрування ПДВ передбачає поєднання технологічних, організаційних і правових заходів, спрямованих на підвищення ефективності збору податку, зміцнення довіри платників і забезпечення стабільного наповнення бюджету. Реалізація запропонованої концепції має ґрунтуватися на принципах цифровізації, ризик-орієнтованого управління, прозорості та гармонізації з європейськими практиками адміністрування. Тому, концептуальний підхід передбачає визначення основних аспектів та складових, а також розробку концепції удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету.

3.2 Кореляційна модель фіскальної ефективності ПДВ в Україні та країнах ЄС

ПДВ є основним інструментом фіскальної політики більшості країн світу. Водночас ефективність його адміністрування суттєво впливає на рівень надходжень, що формують державні фінанси. У сучасних умовах особливо актуальним є дослідження фіскальної ефективності ПДВ шляхом порівняння України та країн Європейського Союзу, де застосовуються більш розвинені системи адміністрування та електронного контролю податкових потоків.

Кореляційна модель фіскальної ефективності ПДВ дозволяє оцінити залежності між обсягами надходжень податку та ключовими макроекономічними показниками, такими як валовий внутрішній продукт, імпорт, рівень інфляції та масштаби тіньової економіки. Використання такої моделі дає змогу визначити основні фактори, що впливають на ефективність збору ПДВ, а також оцінити потенціал підвищення надходжень у порівнянні з країнами ЄС.

Для початку дослідження фіскальної ефективності ПДВ в Україні здійснимо кореляційний аналіз надходжень ПДВ порівняно з ВВП країни. Цей аналіз дозволяє оцінити ступінь взаємозв'язку між ростом економіки та доходами державного бюджету від податку на додану вартість.(таблиця 3.2)

Таблиця 3.2 – Надходження до бюджету від ПДВ та ВВП України за 2019-2024 роки.

Роки	Надходження ПДВ (Y), всього	ВВП України (X ₁)
1	2	3
2019	378690,2	3974564
2020	400600,1	4194102
2021	536489,2	5459574
2022	467001	5191028
2023	580797,3	6537825
2024	734455,4	7658659

Джерело: сформовано автором на основі [50]

Оцінимо ступінь кореляційної залежності між надходженнями ПДВ до державного бюджету та валовим внутрішнім продуктом України за формулою 3.1.

$$r_{xy} = \frac{\sum(x_i - x_{cp}) \times (y_i - y_{cp})}{\sqrt{\sum(x_i - x_{cp})^2 \times \sum(y_i - y_{cp})^2}} \quad (3.1)$$

де: x_i – значення що приймаються змінною X;

y_i – значення що приймаються змінною Y;

x_{cp} – середнє значення змінної X;

y_{cp} – середнє значення змінної Y [11].

Таблиця 3.3 – Розрахункові показники коефіцієнта кореляції за 2019-2024 роки, млн. грн.

Роки	Надходжен ня ПДВ (Y)	ВВП України (X ₁)	Y-Y _{cp}	X ₁ -X _{1cp}	(Y-Y _{cp})*(X ₁ - X _{1cp})	(X ₁ -X _{1cp})^2	(Y-Y _{cp})^2
1	2	3	4	5	6	7	8
2019	378690,2	3974564	-137649	-1528061,3	210335605118	2334971438428	18947155435
2020	400600,1	4194102	400600,1	4194102	1680157680610	17590491586404	160480440120
2021	536489,2	5459574	536489,2	5459574	2929002487601	29806948261476	287820661717
2022	467001	5191028	467001	5191028	2424215267028	26946771696784	218089934001
2023	580797,3	6537825	202107,1	6537825	1321340851058	42743155730625	40847279870
2024	734455,4	7658659	333855,3	7658659	2556883898043	58655057678281	111459361338
Середнє значення	516338,867	5502625,33					
Сума					1112193578945 7	17807739639199 8	837644832481

З отриманих показників розрахуємо коефіцієнт кореляції:

$$r_{x1y} = \frac{\sum 11121935789457}{\sqrt{178077396391998^2 \times 837644832481^2}} = 0,911 \quad (3.2)$$

Отримане значення коефіцієнта наближене до 1, що для залежності між ВВП та ПДВ свідчить про високий рівень лінійного зв'язку. Це означає, що приріст ВВП майже прямо пропорційно відображається у прирості надходжень ПДВ.

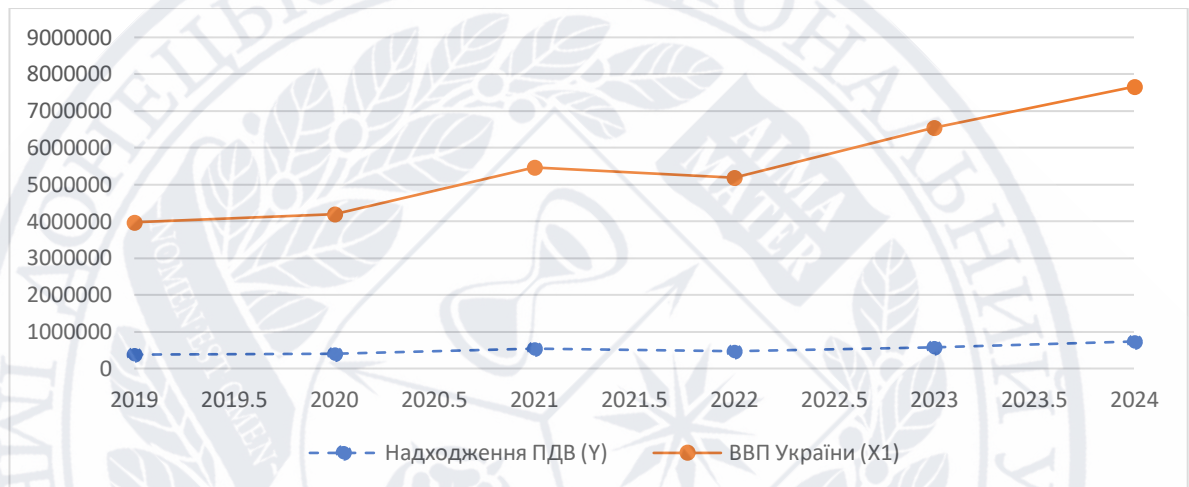


Рисунок 3.2 – Графік взаємозв'язку надходжень від ПДВ до державного бюджету із ВВП України

Оцінимо ступінь кореляційної залежності між надходженнями ПДВ до державного бюджету та обсягів імпорту (таблиця 3.4)

Таблиця 3.4 – Розрахункові показники коефіцієнта кореляції за 2019-2024 роки, млн. грн.

Роки	Надходження ПДВ (Y)	Імпорт (X1)	Y-Y _{ср}	X1-X1 _{ср}	(Y-Y _{ср})*(X1-X1 _{ср})	(X1-X1 _{ср}) ²	(Y-Y _{ср}) ²
2019	378690,2	1947599	-137649	-646891,17	89043706570	418468181511	18947155435
2020	400600,1	1681526	400600,1	1681526	673619483753	2827529688676	160480440120
2021	536489,2	2286067	536489,2	2286067	1226450255976	5226102328489	287820661717
2022	467001	2712325	467001	2712325	1266658487325	7356706905625	218089934001
2023	580797,3	3237014	202107,1	3237014	654223512199	10478259636196	40847279870
2024	734455,4	3702410	333855,3	3702410	1236069201273	13707839808100	111459361338
Середнє значення	516338,87	2594490,2					
Сума					5146064647097	40014906548597	837644832481

Джерело: сформовано автором на основі [50]

З отриманих показників розрахуємо коефіцієнт кореляції:

$$r_{x1y} = \frac{\sum 5146064647097}{\sqrt{40014906548597^2 \times 837644832481^2}} = 0,889 \quad (3.3)$$

Отримане значення коефіцієнта наближене до 1, що свідчить про те, що існує сильний прямий зв'язок між обсягами імпорту та надходженнями ПДВ. Це підтверджує, що значна частина податкових надходжень в Україні формується саме за рахунок податку на додану вартість з імпортних операцій.

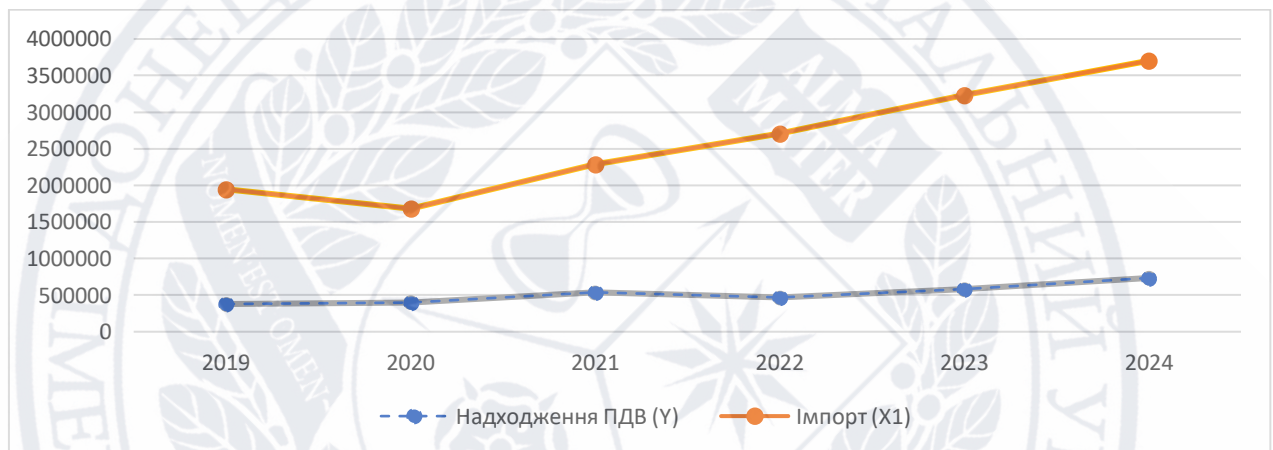


Рисунок 3.3 – Графік взаємозв'язку надходжень від ПДВ до державного бюджету із імпортними операціями України

Після проведених розрахунків та аналізу, ми можемо зробити висновки, що обидва фактори, як ВВП і імпорт, суттєво впливають на фіскальну ефективність ПДВ, але ступінь впливу різний. Якщо ВВП характеризує загальний стан економіки і пов'язаний з внутрішнім попитом та виробництвом, то імпорт виступає більш надійним і стійким джерелом податкових надходжень.

В Україні, порівняно з країнами ЄС, фіскальна ефективність ПДВ сильніше залежить від імпорту, ніж від внутрішнього виробництва, що свідчить про структурні проблеми економіки: низьку частку внутрішнього виробництва у формуванні податкової бази. Щоб дослідити це питання виконаємо кореляційний аналіз залежності надходжень від ПДВ до ВВП країн

Європейського Союзу, це дасть змогу зробити порівняння та дійти логічних висновків (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Надходження до бюджету від ПДВ та ВВП країн ЄС за 2019-2024 роки

Роки	Надходження ПДВ (Y), всього	ВВП Польщі, мн євро (X ₁)
1	2	3
2019	1002141,4	14124312
2020	932177,2	13580111
2021	1079817,3	14793613
2022	1194114,5	16171115,6
2023	1225629,9	17235040,7
2024	1299831,1	17980744,7

Джерело: сформовано автором на основі [55; 56]

Оцінимо ступінь кореляційної залежності між надходженнями ПДВ до бюджету ЄС та валовим внутрішнім продуктом ЄС (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Розрахункові показники коефіцієнта кореляції за 2019-2024 роки, млрд. грн.

Роки	Надходження ПДВ (Y)	ВВП ЄС(X ₁)	Y-Y _{ср}	X ₁ -X _{1ср}	(Y-Y _{ср})*(X ₁ -X _{1ср})	(X ₁ -X _{1ср}) ²	(Y-Y _{ср}) ²
1	2	3	4	5	6	7	8
2019	1002,1	14124,3	-120,1	-1523,2	183000383,7	2320069696,5	14434540,7
2020	932,2	13580,1	-190,1	-2067,4	393025260,8	4274053862,3	36141064,3
2021	1079,8	14793,6	-42,5	-853,9	36262370,3	729105077,3	1803525,4
2022	1194,1	16171,1	71,8	523,6	37611678,8	274184292,6	5159443,6
2023	1225,6	17235,0	103,3	1587,6	164064949,6	2520318812,6	10680120,1
2024	1299,8	17980,7	177,5	2333,3	414259816,6	5444079828,3	31522534,8
Середнє значення	1122,3	15647,5					
Сума					1228224459,8	15561811569,6	99741228,8

З отриманих показників розрахуємо коефіцієнт кореляції:

$$r_{x_1y} = \frac{\sum 1228224459754}{\sqrt{15561811569570^2 \times 99741228836^2}} = 0,986 \quad (3.4)$$

Коефіцієнт кореляції майже 1, що свідчить про дуже сильний прямий зв'язок між надходженнями ПДВ та ВВП ЄС у 2019–2024 рр. Це означає, що зі

зростанням ВВП ЄС надходження від ПДВ також збільшуються, і динаміка є практично пропорційною.

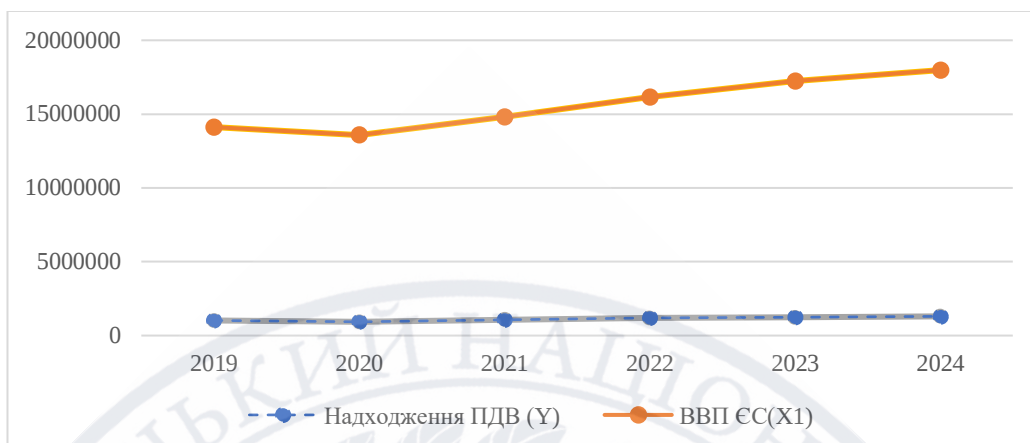


Рисунок 3.4 – Графік взаємозв'язку надходжень від ПДВ до державного бюджету з ВВП країн ЄС

Проведені розрахунки свідчать, що в Україні фіскальна ефективність податку на додану вартість суттєво залежить від обсягів імпорту, тоді як залежність від ВВП також висока, але дещо нижча. Це демонструє, що структура податкових надходжень в Україні має значну залежність від зовнішньоекономічних операцій. Така ситуація вказує на вразливість бюджетної системи у випадку скорочення зовнішньої торгівлі чи запровадження торговельних обмежень.

У свою чергу, аналіз даних по Європейському Союзу показав значно вищу стійкість системи оподаткування. Отримане значення коефіцієнта кореляції між надходженнями від ПДВ та ВВП ЄС за 2019–2024 роки становить 0,986, що свідчить про майже повну пропорційність між економічним зростанням і фіскальною ефективністю ПДВ. Тобто, у країнах ЄС приріст ВВП безпосередньо відображається на зростанні податкових надходжень, що вказує на ефективність адміністрування ПДВ та розвинену податкову базу.

Для порівняння, в Україні висока залежність надходжень від імпорту пояснюється недостатнім розвитком внутрішнього виробництва, обмеженістю податкової бази та значною часткою тіньової економіки. У країнах ЄС, навпаки, ключову роль відіграють внутрішні економічні фактори – обсяги виробництва та

споживання, що підтверджує вищий рівень інтеграції ПДВ у механізм національних фінансів.

Таким чином, кореляційна модель дозволяє дійти висновку, що:

- в Україні ефективність ПДВ є більш чутливою до змін зовнішньоекономічної кон'юнктури;
- у країнах ЄС надходження ПДВ мають стабільну залежність від внутрішнього економічного розвитку;
- для підвищення фіскальної ефективності в Україні необхідно зменшувати залежність від імпорту, розширювати внутрішнє виробництво та посилювати контроль за тіньовими операціями.

Отже, результати кореляційного аналізу підтверджують, що фіскальна ефективність ПДВ в Україні є менш стійкою у порівнянні з країнами ЄС. Подальше вдосконалення системи адміністрування ПДВ та розширення податкової бази є ключовими умовами для забезпечення стабільності державних фінансів у середньостроковій перспективі.

При порівнянні фіскальної ефективності ПДВ між Україною та країнами Європейського Союзу важливо спиратися на кілька ключових індикаторів: VAT gap (compliance gap) - частка потенційних надходжень, що не була зібрана; C-efficiency - відношення фактичних надходжень ПДВ до теоретичних (ставка $\times$ кінцеве споживання); ефективна ставка ПДВ (VAT revenue / GDP) і структура надходжень (частка імпортного ПДВ). На рівні ЄС за останні роки медіанне значення VAT gap коливається близько 5–7% VTTL, при цьому в абсолютному вираженні це сотні мільярдів євро недоотриманих коштів, що підкреслює значущість проблеми для фінансів держав [57].

Яскравим прикладом країни з високим VAT gap є Румунія: за оцінками Європейської комісії, у 2022 році відносний податковий розрив у Румунії становив близько 30,6% від VTTL (приблизно €8,48 млрд у 2022 р.), що робить її однією з лідерів за рівнем недоотриманих надходжень у ЄС. Така висока частка розриву пояснюється поєднанням політичних пільг, проблем адміністрування та масштабних ухилень. Саме такі приклади демонструють, наскільки

відрізняються країни між собою навіть у межах одного податкового блоку. Аналіз румунського кейсу також показує, що скорочення VAT gap вимагає цілеспрямованих заходів: цифровізації адміністрування, посилення обмінів інформацією і комплексних антиконтрольних заходів [58].=

Навпаки, країни з відносно низьким VAT gap і високою С-ефективністю (наприклад, деякі держави Балтії) демонструють, що поєднання простої структури пільг, прозорої політики та сучасних електронних інструментів адміністрування дає помітний ефект. За доступними оцінками, Естонія має одну з найвищих швидкостей перетворення кінцевого споживання на ПДВ-надходження, у звітах її ефективність виділяється як приклад кращих практик, що свідчить про результативність цифрових рішень і хорошої організації податкової служби. Ці країни зазвичай мають низький VAT gap, швидкі процедури адміністрування та ефективні механізми повернення ПДВ при мінімальному ризику. [59]

Для наочного порівняння з країнами ЄС, побудуємо порівняльну таблицю VAT Gap для деяких країн ЄС (таблиця 3.7)

Таблиця 3.7 - Порівняльну таблицю VAT Gap для деяких країн ЄС

Країна	VAT Gap (%) 2022	Ставка ПДВ
1	2	3
Румунія	30,60%	19-24%
Естонія	4,40%	20%
Польща	8,40%	23%
Словаччина	14,60%	20%
Мальта	25,90%	18-20%

Джерело: сформовано автором на основі [60]

Аналізуючи таблицю, можемо сказати, що Румунія показує найвищий VAT gap серед країн-ЄС за 2022 рік - приблизно 30,6% від потенційних надходжень. Це означає, що майже третина можливих надходжень ПДВ не збирається через ухилення від сплати, адміністративні витрати, пільги тощо.

Естонія приклад країни з низьким VAT gap, тобто країни, де адміністрування ПДВ працює більш ефективно: менше втрат через ухилення та

інші причини. Цей показник є орієнтиром для порівняння з Україною: досяжним, але потрібно працювати над умовами, які дозволяють його знизити.

Польща має VAT gap 8,4% у 2022 році - значно кращий стан, ніж у Румунії або Мальти, але все ще далеко від «ідеалу» (якщо брати Естонію, Фінляндію чи інші). Це свідчить, що важливо не лише зменшувати пільги або боротися з ухиленням, а й підвищувати якість адміністрування.

Словаччина із VAT gap близько 14,6% , це є доволі високий показник серед середніх по ЄС. Може бути використаний як приклад країни, яка має добрі економічні умови, але стикається з певними проблемами у податковому адмініструванні.

Мальта – ще один приклад значного розриву податкових надходжень і втрат, що підкреслює, що країни з меншими економіками, високими пільгами або слабкістю контролю можуть мати великі втрати.

Порівнюючи Україну з наведеними прикладами, варто звернути увагу на дві структурні відмінності. По-перше, у багатьох роках імпорتنний компонент ПДВ відіграє в Україні пропорційно більшу роль у загальних надходженнях, ніж у типовій для ЄС країні з розвиненим внутрішнім виробництвом. Це робить надходження вразливими до зовнішньоекономічних шоків (перериви логістики, торговельні обмеження), але водночас імпорт дає «стабільну» базу збору, оскільки ПДВ на імпорт сплачується при перетині кордону. По-друге, за показниками C-efficiency та непрямыми оцінками VAT gap, країна демонструє нижчу ефективність перетворення економічної активності у податкові надходження у порівнянні з лідерами ЄС. Це означає, що поряд зі зростанням номінальних надходжень необхідно працювати над зниженням втрат від ухилень і оптимізації адміністрування (електронна фіскалізація, аналітика ризиків, автоматизований обмін даними).

Для обґрунтованого оцінювання перспектив розвитку податкових надходжень у середньостроковому періоді важливим є застосування статистичних методів прогнозування, що дають змогу визначити ймовірну траєкторію майбутніх змін фіскальних показників. Одним із найбільш

поширених підходів є трендовий аналіз із використанням середньорічного темпу зростання, який забезпечує пом'якшення короткострокових коливань і дозволяє виділити базову тенденцію розвитку показника. Виконаємо прогноз надходжень ПДВ на 2025–2029 рр. на основі динаміки фактичних надходжень за 2014–2024 рр.

Використаємо офіційні дані про фактичні надходження ПДВ до державного бюджету України за 2014–2024 рр., та на основі цих даних визначимо середньорічний темп зростання (Compound Annual Growth Rate, CAGR), що розраховується за формулою:

$$CAGR = \left(\frac{V_{2024}}{V_{2014}} \right)^{\frac{1}{10}} - 1 \quad (3.5)$$

де: V_{2024} – 139025 млн. грн.;

V_{2014} – 734455 млн. грн.

Обчислимо середньорічний темп зростання:

$$CAGR = \left(\frac{734455}{139025} \right)^{\frac{1}{10}} - 1 = 0,194 = 19,4\%$$

Тобто середньорічний темп зростання ПДВ у 2014–2024 рр. становив 19,4%.

Подальший прогноз виконано методом екстраполяції:

$$V_{t+1} = V_t * (1 + CARG)$$

На основі цієї формули отримано такі прогнозні значення:

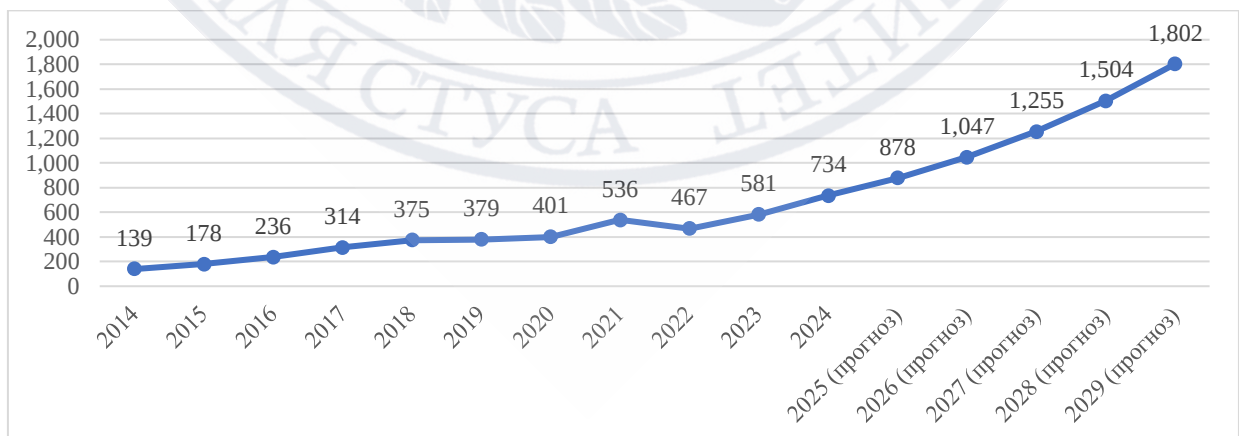


Рисунок 3.5 – Фактичні/прогнозні надходження ПДВ, млн. грн.

Джерело: сформовано автором на основі [50]

Розрахований середньорічний темп зростання 19,4 % свідчить про стійку тенденцію до збільшення надходжень ПДВ у довгостроковому періоді. Незважаючи на негативний вплив кризових чинників, зокрема, пандемії COVID-19 та повномасштабної військової агресії РФ, загальна траєкторія розвитку показника характеризується висхідним трендом.

Окремі відхилення у 2019–2022 рр. відбувалися під впливом як макроекономічних факторів (зміни споживчого попиту, темпів інфляції та імпорту), так і законодавчих коригувань у сфері адміністрування ПДВ.

Прогноз демонструє, що за умови збереження виявленого тренду обсяг надходжень ПДВ може перевищити 1 трлн грн вже у 2026 р., а до 2029 р. зрости до 1,8 трлн грн, тобто майже у 2,5 раза порівняно з рівнем 2024 р. Така динаміка є узгодженою зі зростанням номінального ВВП, інфляційними процесами та потенційним посиленням фіскальної ефективності податкової системи. Проведений трендовий аналіз підтверджує наявність довгострокової позитивної траєкторії зростання надходжень ПДВ в Україні.

3.3. Гармонізація ПДВ до вимог Європейського Союзу та впровадження заходів боротьби з податковими махінаціями в Україні

Гармонізація системи ПДВ є одним із ключових напрямів інтеграції України до єдиного економічного простору Європейського Союзу. Вона спрямована на приведення податкового законодавства у відповідність до норм ЄС, забезпечення прозорості фіскальної системи, створення сприятливого бізнес-середовища та підвищення довіри інвесторів. ПДВ, як універсальний непрямий податок на споживання, займає центральне місце в системі оподаткування більшості держав-членів ЄС, забезпечуючи понад 20% усіх податкових надходжень до бюджетів країн Співтовариства.

Гармонізація української системи ПДВ із положеннями Директиви 2006/112/ЄС передбачає не лише формальне узгодження податкових норм, а й структурну трансформацію механізмів адміністрування. Вона вимагає цифровізації процесів, прозорості обліку операцій, впровадження сучасних

інформаційних систем обміну даними між податковими органами, а також зміцнення контролю за ризиковими операціями.

Особливу актуальність ця проблема має у контексті боротьби з податковими махінаціями, які суттєво знижують ефективність фіскальної системи та призводять до втрати бюджетних надходжень. За оцінками Європейської комісії, щорічні втрати бюджету ЄС від шахрайства з ПДВ перевищують 130 млрд євро. В Україні масштаби зловживань також залишаються значними, що зумовлює потребу у впровадженні європейських практик контролю - таких як система обміну інформацією VIES, механізм зворотного стягнення (reverse charge), система розщепленого платежу (split payment), електронна звітність та аналітичний моніторинг операцій.

Важливим етапом гармонізації податкової системи України до стандартів Європейського Союзу є не лише адаптація законодавства, а й підвищення ефективності адміністрування ПДВ на практичному, регіональному рівні. Вивчення діяльності Головного управління ДПС у Вінницькій області дозволяє виявити низку ключових проблем, які обмежують результативність податкового адміністрування та гальмують імплементацію європейських підходів у сфері ПДВ.

У процесі дослідження діяльності Головного управління ДПС у Вінницькій області було виявлено низку ключових проблем, що безпосередньо впливають на ефективність адміністрування податків і зборів. Основні труднощі стосуються складності нормативно-правової бази, наявності прогалин у законодавстві та неоднозначного трактування окремих положень, що ускладнює роботу як податкових органів, так і платників податків. Це призводить до зниження податкової дисципліни та виникнення конфліктних ситуацій.

Серед вагомих проблем також - недостатня якість взаємодії з платниками податків та надмірна бюрократизація окремих процедур, попри наявність електронних сервісів. Водночас залишаються невирішеними питання внутрішньої організації: неефективний розподіл функцій, дублювання повноважень і слабка координація між підрозділами. Значний потенціал для

вдосконалення має цифровізація, частина сервісів ДПС не є інтегрованою в єдину інформаційну систему, що створює технічні проблеми та знижує ефективність контролю.

До об'єктивних чинників цих проблем належать воєнний стан, економічна нестабільність і обмежені ресурси, до суб'єктивних - недосконалість управлінської структури, недостатній рівень кваліфікації кадрів і цифрової грамотності. Наслідком є зниження ефективності податкового адміністрування та уповільнення реформ.

Для підвищення ефективності роботи податкових органів доцільно застосовувати системний підхід, що передбачає:

- автоматизацію процесів через сучасні ІТ-рішення (зокрема, розширення функціоналу «Електронного кабінету платника податків» та інтеграцію з реєстрами Мін'юсту й Держстату);
- оптимізацію внутрішніх процесів, раціональний розподіл функцій, міжвідомчу координацію та впровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового контролю;
- підвищення кваліфікації персоналу, навчання цифровим технологіям, міжнародним стандартам адміністрування та антикорупційним практикам;
- використання міжнародного досвіду, зокрема практик країн ЄС щодо електронного адміністрування ПДВ (e-VAT), автоматичного обміну податковими даними (CRS/OECD) та аналітики великих даних.

Проблеми, виявлені у діяльності ГУ ДПС у Вінницькій області, є типовими для більшості територіальних органів України. Їх подолання можливе через цифрову трансформацію, розвиток ризик-орієнтованих підходів та міжнародну інтеграцію.

Світовий досвід доводить, що високий рівень автоматизації та прозорості підвищує ефективність збору податків і знижує ризики корупції. У Грузії, Естонії та Сінгапурі інтегровані електронні системи забезпечили зростання надходжень та спрощення процедур. В Австралії та Великобританії ефективно працює ризик-

орієнтований підхід, а країни ОЕСР реалізують стандарти BEPS і CRS для запобігання виведенню капіталу.

Порівняння українського досвіду з міжнародним свідчить, що подальша модернізація системи повинна базуватися на таких пріоритетах:

- повна цифровізація адміністрування, створення єдиної інтегрованої бази даних;
- розвиток аналітичних інструментів для виявлення ризиків і прогнозування порушень;
- поглиблення міжнародної співпраці у межах BEPS та обміну податковою інформацією;
- формування податкової культури та підвищення довіри між державою і платниками.

Реалізація цих заходів сприятиме зміцненню податкової дисципліни, зниженню тіньового сектору та підвищенню фінансової стійкості держави.

Також, одним із ключових напрямів гармонізації адміністрування ПДВ з стандартами ОЕСД та ЄС є активна протидія схемам ухилення від сплати ПДВ і фіктивного формування податкового кредиту. В Україні накопичено низку як нормативно-правових, так і практичних інструментів, спрямованих на зменшення негативного впливу податкових шахрайств на бюджетні надходження.

Зокрема, БЕБ ініціювала відкликання свідоцтв платників ПДВ, які використовували незаконні схеми: у першому півріччі 2023 р. було відкликано 59 сертифікатів ризикових підприємств із сумарним лімітом податку понад 2,5 млрд грн. Встановлено також, що тимчасово «сплячі» підприємства, які декларують нульову діяльність, накопичували ліміти податку на понад 4,6 млрд грн та використовувалися в схемах ухилення від ПДВ [52].

Для підвищення ефективності адміністрування ПДВ в Україні застосовується ризик-орієнтований підхід, на 1 жовтня 2024 р. налічувалось понад 32,6 тисячі платників, класифікованих як ризикові, що становило близько 21 % від усіх зареєстрованих платників. У липні 2024 р. кількість ризикових

платників становила близько 32 000, або 21 % від тих, хто подав декларації ПДВ, при загальній кількості платників станом на 1 липня - приблизно 246 000 [53].

Практичні кейси демонструють ефективність таких заходів: у березні 2025 р. ДПС України виявила схему ухилення від сплати ПДВ на суму понад 286 млн грн у двох мережах з продажу електроніки (більше 160 магазинів). У перевірках проведено майже 150 контрольних закупок та виявлено 22 випадки оформлення нефіскальних документів, порушникам накладено штрафів понад 85 млн грн [54].

Важливою складовою реалізації положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, яка передбачає поступове наближення національного законодавства до норм є приведення національної системи ПДВ у відповідність до Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, яка встановлює уніфіковані правила справляння ПДВ у державах-членах ЄС.

Протягом останніх років Україна здійснила низку заходів із наближення власної нормативно-правової бази до європейських стандартів. Зокрема, досягнуто таких результатів:

- запроваджено СЕА ПДВ, яка відповідає принципам прозорості та контролю за обігом податкових накладних, закріпленим у статтях 242–273 Директиви 2006/112/ЄС;
- удосконалено порядок формування податкового кредиту та податкових зобов'язань, що забезпечує нейтральність ПДВ і зменшує ризики подвійного оподаткування;
- впроваджено електронні податкові накладні та єдиний реєстр податкових накладних, що є кроком до цифровізації фіскальних процесів і відповідає європейській практиці електронного обліку операцій;
- розширено інструменти податкового контролю, функціонує система автоматизованого моніторингу ризикових операцій, яка наближає українську модель адміністрування ПДВ до європейського підходу ризик-орієнтованого контролю.

Водночас, рівень гармонізації поки що залишається частковим. Україна потребує подальшої імплементації низки важливих інструментів, зокрема:

- повного впровадження механізму зворотного стягнення для ризикових секторів економіки;
- підключення до європейської системи обміну інформацією про ПДВ (VIES);
- створення умов для функціонування системи розщепленого платежу (split payment), яка вже показала ефективність у Польщі та Румунії;
- удосконалення процесів автоматичного обміну податковими даними відповідно до стандартів CRS, рекомендованих ОЕСР.

Таким чином, можна стверджувати, що Україна перебуває на етапі активного наближення до європейської моделі адміністрування ПДВ. Проте подальший прогрес потребує не лише законодавчих змін, а й інституційного та технічного зміцнення системи податкового адміністрування, що дозволить забезпечити її відповідність принципам прозорості, ефективності та доброчесності, визначеним у праві Європейського Союзу.

Висновки до розділу 3

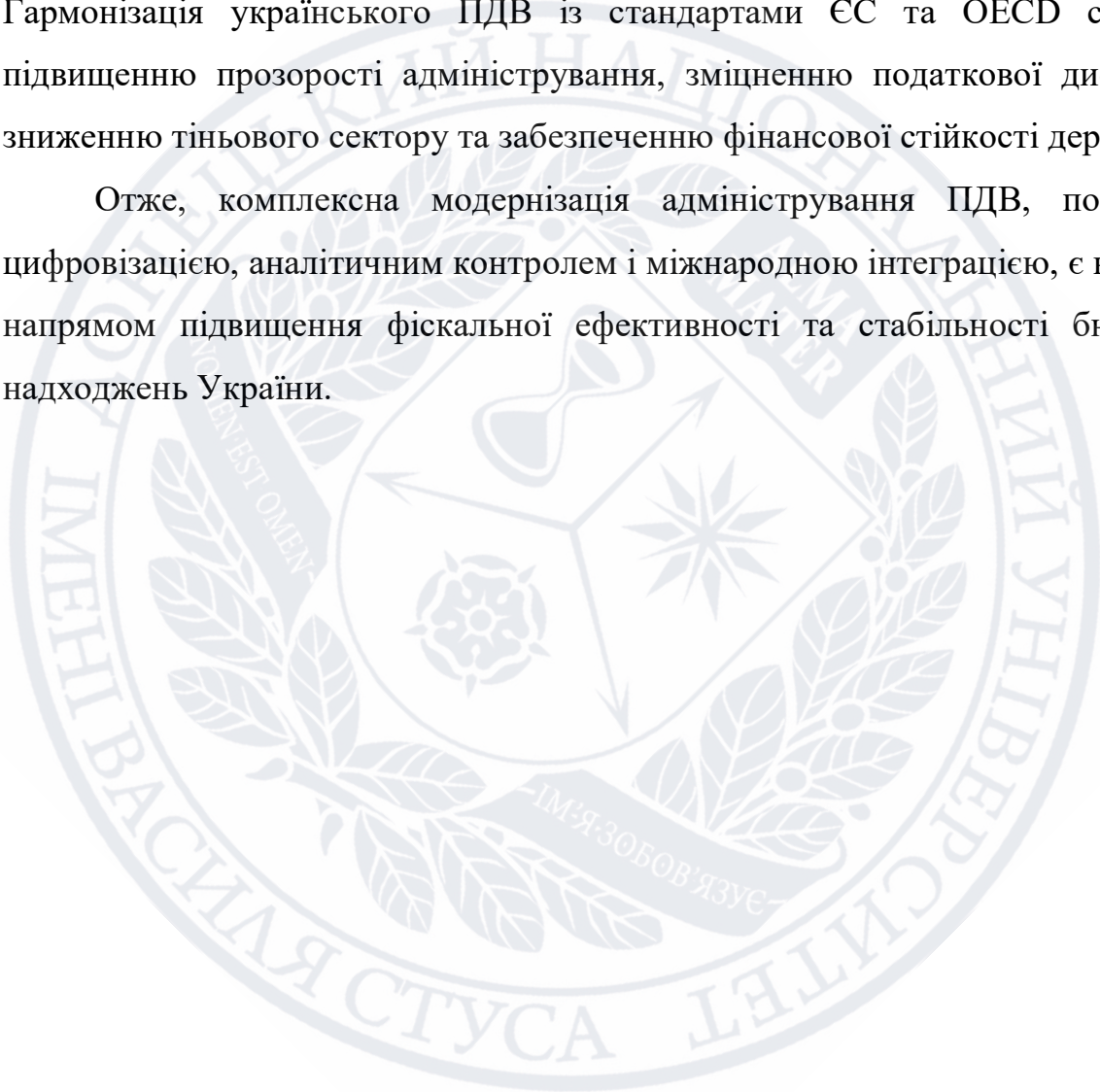
Аналіз сучасного стану адміністрування ПДВ в Україні показав, що податок є ключовим інструментом наповнення державного бюджету та регулювання економічних процесів, проте його ефективність суттєво знижується через технічні недоліки, бюрократію, ризики шахрайства та залежність від зовнішньоекономічних факторів. Розроблена концепція вдосконалення адміністрування ПДВ передбачає цифровізацію процесів, гармонізацію податкового законодавства з нормами ЄС, автоматизацію контролю податкових операцій та впровадження ризик-орієнтованого підходу.

Кореляційний аналіз надходжень ПДВ до бюджету України та країн ЄС підтвердив, що ефективність української системи більш чутлива до змін обсягів імпорту, тоді як у країнах ЄС надходження ПДВ стабільно корелюють із внутрішнім економічним зростанням. Це свідчить про необхідність розширення

внутрішньої податкової бази, розвитку внутрішнього виробництва та зменшення впливу тіньових схем.

Впровадження сучасних інструментів боротьби з податковими махінаціями - СМКОР, розщеплений платіж, електронна звітність та кримінальна відповідальність дозволяє зменшити ризики фіктивного формування податкового кредиту та незаконного відшкодування ПДВ. Гармонізація українського ПДВ із стандартами ЄС та OECD сприятиме підвищенню прозорості адміністрування, зміцненню податкової дисципліни, зниженню тіньового сектору та забезпеченню фінансової стійкості держави.

Отже, комплексна модернізація адміністрування ПДВ, поєднана з цифровізацією, аналітичним контролем і міжнародною інтеграцією, є ключовим напрямом підвищення фіскальної ефективності та стабільності бюджетних надходжень України.



ВИСНОВКИ

У ході проведеного дослідження комплексно розглянуто теоретичні, методичні та практичні аспекти функціонування механізму адміністрування ПДВ в Україні, а також окреслено напрями його гармонізації з вимогами та стандартами Європейського Союзу.

Встановлено, що ПДВ є ключовим елементом податкової системи та провідним джерелом наповнення Державного бюджету України, забезпечуючи стабільну частку доходів навіть в умовах економічної та політичної нестабільності. На основі аналізу еволюції функціонування ПДВ уточнено трактування його економічної сутності як універсального непрямого податку, що виконує фіскальну, регулюючу, контрольну та перерозподільчу функції. Особливу увагу приділено тому, що розвиток української системи ПДВ є нерозривно пов'язаний із європейською моделлю оподаткування, що визначає необхідність адаптації норм Податкового кодексу України до Директиви 2006/112/ЄС.

Здійснено систематизацію теоретичних підходів до визначення сутності ПДВ, розкрито його роль у сучасній податковій системі України та досліджено трансформацію механізмів його адміністрування. Це дозволило обґрунтувати потребу в модернізації моделі адміністрування ПДВ з урахуванням кращих європейських практик, посилення цифровізації, аналітичності контролю та ризик-орієнтованого підходу.

Проведено комплексний аналіз динаміки та ефективності адміністрування ПДВ. Доведено, що запровадження СЕА ПДВ, системи СМКОР та цифрових інструментів контролю сприяло зниженню рівня фіктивного податкового кредиту та збільшенню прозорості операцій. Виявлено ключові фактори, що впливали на обсяги надходжень: макроекономічні шоки, пандемія COVID-19, воєнний стан, зміни в імпортних потоках, структурні зміни в економіці. Показано, що найбільшу частку надходжень формують торгівля, переробна промисловість та енергетичний сектор.

Запропоновано та вдосконалено концепцію удосконалення механізму адміністрування ПДВ відповідно до європейських стандартів, яка передбачає впровадження цифрової моделі, посилення функціоналу СМКОР, запровадження автоматизованих ризик-орієнтованих систем виявлення фіктивного кредиту, розширення обміну даними з митними та банківськими системами, інтеграцію з європейською системою VIES. Доведено, що комплексна реалізація цих заходів сприятиме підвищенню прозорості операцій, зменшенню масштабів ухилення від оподаткування та зростанню довіри бізнесу до податкової системи.

З метою поглибленої оцінки ефективності адміністрування ПДВ розроблено кореляційно-регресійну модель, яка дозволила встановити залежність фіскальної результативності ПДВ від макроекономічних показників, рівня економічної активності та частки імпорту. Порівняння з країнами ЄС засвідчило, що Україні необхідно продовжити гармонізацію стандартів адміністрування, посилити аналітичні механізми контролю та мінімізувати вплив тіньових схем.

У результаті дослідження, можна стверджувати, що підвищення ефективності адміністрування ПДВ має базуватися на комплексній модернізації податкової інфраструктури, гармонізації з нормами ЄС, розвитку інтелектуальних цифрових інструментів та зміцненні інституційної спроможності органів податкової служби. Такий підхід забезпечить збільшення фіскальної ефективності, зниження рівня тінізації економіки та посилення фінансової стійкості держави.

Перспективами подальших досліджень є :

- розробка моделі прогнозування надходжень ПДВ в умовах післявоєнного відновлення економіки;
- поглиблений аналіз впливу цифрових платформ та технологій на базу оподаткування ПДВ;
- оцінка довгострокових наслідків гармонізації української системи ПДВ з європейською для бізнесу, держави та домогосподарств.

Отримані результати та сформовані пропозиції мають практичне значення для органів державної влади, бізнесу та реформаторських ініціатив, оскільки сприяють удосконаленню податкової політики й модернізації системи адміністрування ПДВ в умовах євроінтеграції України.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можемо зробити висновки, що вдосконалення механізму адміністрування ПДВ в Україні є не лише умовою наповнення бюджету, а й ключовим чинником інтеграції у європейський економічний простір. Отримані наукові результати та сформовані практичні рекомендації підтверджують можливість створення більш ефективної, прозорої та стійкої системи оподаткування, здатної оперативно реагувати на внутрішні та зовнішні виклики. Формування сучасної моделі адміністрування ПДВ, заснованої на європейських стандартах, цифровізації та аналітичних методах контролю, має стати пріоритетом державної податкової політики й базою для подальших наукових досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н. С. Акімова – Х.: Видавництво «Форт». 2020. 447 с.
2. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 20 (1). С. 51-55.
3. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 1. С. 82-102
4. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря та Н. М. Лисенко. 2-ге вид. 2020. 585 с.
5. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2020. № 2. С. 689-693.
6. Волощанович Т. Податок на додану вартість: актуально на сьогодні. URL: <https://tr.tax.gov.ua/zahodi-dlya-platnikiv/print-476829.html> (дата звернення: 01.03.2025)
7. Карпова О. М., Майбуrows І. А. Розвиток регулюючої функції ПДВ: перспективи запозичення китайської практики відшкодування податку. *Соціально-економічні та правові дослідження*. 2020. Том 6. № 1 (21). С. 178-198.
8. Показники Державного бюджету України. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf> (дата звернення: 06.03.2025).
9. Журавель, А. А. Удосконалення моделі адміністрування податку на додану вартість. *Економічні науки: теорія та практика*. (3). 2024. С. 6-19. URL: https://eco-science.net/wpcontent/uploads/2024/03/3.24._topic_Andrii-A.-Zhuravel-6-19.pdf

10. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення: уникнення оподаткування в Україні: 2023. URL: [CASE Tax-avoidance.pdf](https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf) (дата звернення: 02.03.2025).

11. Державний веб-портал бюджету для громадян. *Open Budget*. URL: [Open Budget - Державний веб-портал бюджету для громадян](https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf) (дата звернення: 02.03.2025).

12. Окремі показники декларування ПДВ. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf> (дата звернення: 06.03.2025).

13. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Дубровський В. та ін. ; за ред. Кухта П.: Інститут соціально-економічної трансформації CASE Україна. Київ, 2024. 16 с.

14. Окремі показники декларування ПДВ по галузям. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf> (дата звернення: 03.03.2025).

15. Дубровський В., Гетьман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. *Інститут соціально-економічної трансформації CASE Україна*. Київ, 2024. 16 с.

16. Демчак І. М., Микитюк Д. М., Свиноус І. В., Шапаренко Л. В. Міжнародний досвід оподаткування податком на додану вартість операцій з купівлі-продажу продовольчих та інших товарів. *Продуктивність агропромислового виробництва*. 2021. № 30. С. 3-10.

17. Горобець Н. С. Особливості протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість: досвід України та зарубіжних держав. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. №4 (91). С. 121-129.

18. Joshua Aizenman & Yothin Jinjarak. The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence. *NBER*. 2021.

19. Michael Keen. The Anatomy of the VAT. *IMF Working Papers*. 2020.

20. Духновська Л. М., Величко І. С. Роль податку на додану вартість у складі надходжень до державного бюджету України. Формування ринкових відносин в Україні. 2024. №2. С. 33-39.

21. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Досвід використання податку на додану вартість у країнах Європейського Союзу та перспективи його застосування в Україні. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 67-76.

22. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2022. №22. С. 34-42.

23. Валігура В. А. Сучасні тенденції гармонізації ПДВ у країнах Європейського Союзу. *Фінанси України*. 2023. № 3. С. 22-37.

24. Макаренко А. П., Ананьєва І. В. Удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві. *Агросвіт*. 2021. № 24. С. 31-38

25. Некрасов В. А., Борець Л. В., Мироненко С. Ю. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (оперативнорозшуковий аспект) : навч.-практ. посібник., 2021. 156 с.

26. Matsiuk V. Особливості кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та зборів. *Law Review of Kyiv University of Law*. 2023. № 4. С. 217–220. URL: <https://doi.org/10.36695/2219-5521.4.2023.41> (дата звернення: 12.03.2025).

27. Lohvyn A. PREVENTION OF OFFENCES IN THE SPHERE OF VALUE ADDED TAX ADMINISTRATION. *Administrative law and process*. 2020. No. 3 (30). P. 69–85. URL: <https://doi.org/10.17721/2227-796x.2020.3.06> (дата звернення: 12.03.2025).

28. Філонич О. М. Ефективність адміністрування податку на додану вартість: перспективи здійснення та обмеження. *Економіка і регіон*. 2021. № 3. С. 15-21.

29. Тютюнник І. В., Котенко Н. В. Світові практики побудови системи адміністрування податку на додану вартість. *Інтелект XXI*. 2021. № 6. С. 39-43.
30. *Financial Law Review*, 2018, Issue 12 (4)/ 2018, pp. 1-16. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.18.017.9998>
31. André Prüm, Charlene Adline Herbain, Jean-Claude Bouchard, VAT Neutrality, *EVARAND*. URL: <https://www.everand.com/book/496194329/VAT-Neutrality>
32. Sokolovska A. . Contradictions and problems of harmonization of value added tax rates in the EU / A. . Sokolovska // *Фінанси України*. 2021. № 3. С. 23-45.
33. United Nations, *System of National Accounts*, 2021. URL: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sdpubs/AMA-2021.pdf>
34. Длугопольський О.В. *Фінансова система: теорія і практика*. – К.: Знання, 2018. С. 112. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u295/s_437_tezy_fin_systema_2018_web.pdf
35. Falco, Damien. "Une nouvelle légende fiscale : la TVA de Maurice Lauré." *Gestion & Finances Publiques*, no.1 (January 2021): 22–28. DOI: <http://dx.doi.org/10.3166/gfp.2021.1.005>.
36. Синютка Н. Г., Стефанко А. О., Жукова К. О. Спеціальні податкові режими мікро та малого бізнесу: досвід України та країн ЄС. *Efektivna ekonomika*. 2024. № 6. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.6.64> (дата звернення: 23.10.2025).
37. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 5 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 23.10.2025).
38. Коваль Н. І., Подолянчук О. А. Податковий менеджмент в умовах сучасних реалій: теоретичні та правові основи. *Efektivna ekonomika*. 2023. № 3. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.3.23> (дата звернення: 23.10.2025).
39. Директива Ради 2006/112/ЄС: від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text (дата звернення: 23.10.2025).

40. OECD (2022). Consumption Tax Trends 2022. Paris: OECD Publishing.
41. IMF (2021). Value-Added Tax Administration: Comparative Practices. Washington, D.C.
42. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: [https://www.legislation.gov.uk/eudr/2006/112/introduction#:~:text=\(42\)%20Member%20States%20should%20be,on%20certain%20types%20of%20transactions](https://www.legislation.gov.uk/eudr/2006/112/introduction#:~:text=(42)%20Member%20States%20should%20be,on%20certain%20types%20of%20transactions). (дата звернення: 26.10.2025).
43. Canada Revenue Agency (2023). GST/HST Information for Businesses.
44. Постанова КМ України від 16.10.2014 № 569 "Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість" (із змінами). URL: https://zakononline.ua/documents/show/354158_608749 (дата звернення: 26.10.2025).
45. В. Дубровський, В. Черкашин Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Інститут соціально-економічної трансформації. 2020. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02/Instrumenty-uhylyannya-vid-splaty-podatkov-2020-1.pdf>
46. Власюк В. Працює краще, ніж людина. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://epravda.com.ua/columns/2020/08/04/663696/>
47. Звіт Головного управління ДПС у Вінницькій області про виконання Плану роботи на 2022 рік. URL: <https://vin.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/print-751245.html>
48. Звіт Головного управління ДПС у Вінницькій області про виконання Плану роботи на 2023 рік. URL: <https://vin.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/print-751245.html>
49. Системний звіт: АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЯКІ СПЛАЧУЄ БІЗНЕС. *ВОС*. 2020. URL: <https://boi.org.ua/>
50. Доходи державного бюджету України за статтями доходів 2017–2021 рр. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/> (дата звернення: 26.10.2025).

51. Звіт ДПС України про виконання Плану роботи на 2018 рік. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi/arhiv/2018-rik/>
52. Анулювання свідоцтв ПДВ за використання незаконних схем. URL: <https://esbu.gov.ua/news/anuliuvannia-svidotstv-pdv-za-vykorystannia-nezakonnykh-skhem>
53. Analysis of Risky VAT Payers in Ukraine: Figures from Tax Authorities. URL: <https://www.vatupdate.com/2025/08/04/ukraines-risky-vat-payers-drop-to-lowest-since-2020-13200-in-2025/>
54. Руслан Кравченко: ДПС викрила масштабну схему ухилення від сплати ПДВ на 286 млн грн у двох відомих мережах електроніки. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentrl/novini/882022.html>
55. Gross domestic product at market prices. EUROSTAT. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat>
56. Tax revenue by type of tax. EUROSTAT. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat>
57. VAT gap in the EU. European Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en
58. VAT gap in the EU – country chapter Romania. CASE/WIFO. URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/6a38fb0c-4a3d-4326-a249>
59. Irina Bunda, Tibor Hanappi. Options to Strengthen the Tax System in Estonia: Republic of Estonia. International Monetary Fund. 2025. URL: <file:///C:/Users/v.melnyk/Downloads/SIPEA2025102.pdf>
60. Cristina Enache, The EU's Questionable VAT Policy. TAX Foundation Europe. URL: <https://taxfoundation.org/blog/eu-vat-compliance-gap/>
61. Юрчишена Л. В., Людковська Ю. Ю., Адміністрування ПДВ в Україні: сучасний стан, виклики та напрями вдосконалення. Економіка та організація управління. 2025. №4(60).
62. Юрчишена Л. В., Прищак М. Р. Податкові новації та моделювання надходження ПДВ до бюджету в умовах військового стану. Економіка і

організація управління. 2023. С. 84-93. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2022.3.9>.

63. Юрчишена Л.В., Хом'якова Ю.С. Макроекономічний аналіз і оцінка стану, тенденцій, проблем та перспектив розвитку системи електронного адміністрування ПДВ в Україні. Фінанси. Облік. Банки. 2017. №1(22). С. 181-189.

